

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Avaliku õiguse osakond

Svetlana Majerovitš

**SIIRDEHINDADE KORRIGEERIMISEST TULENEVA TOPELTMAKSUSTAMISE  
KÕRVALDAMINE**

Magistritöö

Juhendajad  
LL.M Villy Lopman  
PhD Carri Ginter

Tallinn  
2020

## SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	4
1. SIIRDEHINNA OLEMUS.....	8
1.1. Siirdehinna mõiste .....	8
1.2. Turuväärtuse põhimõte .....	8
1.3. Seotud isiku mõiste.....	10
1.4. Siirdehinna regulatsiooni ajalooline taust ja hiljutine areng.....	12
1.5. Siirdehinna regulatsiooni vajalikkusest .....	17
2. SIIRDEHINDADE MÄÄRAMINE NING KORRIGEERIMINE .....	21
2.1. Siirdehindade määramine.....	21
2.2. Siirdehinna määramise meetodid.....	22
2.3. Siirdehindade dokumentatsiooni koostamise kohustus .....	27
2.4. Siirdehindade korrigeerimine .....	31
2.5. Turuväärtuse tõendamise kohustus .....	33
3. SIIRDEHINDADE TOPELTMAKSUSTAMINE JA SELLE KÕRVALDAMINE .....	38
3.1. Majanduslik topeltmaksustamine siirdehindade korrigeerimisel .....	38
3.2. Siirdehindade topeltmaksustamine ja selle kõrvaldamine rahvusvahelises maksuõiguses.....	40
3.2.1. OECD näidisleping kui topeltmaksustamise kõrvaldamise meede.....	41
3.2.2. MLI kui topeltmaksustamise kõrvaldamise meede.....	43
3.3. Siirdehindade topeltmaksustamise vältimine Euroopa Liidus.....	48
3.3.1. Vahekohtukonventsioon kui topeltmaksustamise kõrvaldamise meede .....	48
3.3.2. Maksuvaidluste lahendamise direktiiv .....	49
3.3.3. Siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamine Euroopa Liidu esmase õiguse kontekstis.....	51
3.4. Siseriiklike tehingute topeltmaksustamine ning selle kõrvaldamine Eesti maksuõiguses.....	53

KOKKUVÕTE .....	63
ABSTRACT .....	67
KASUTATUD MATERJALID.....	71
Lisa 1 .....	76
Lisa 2 .....	77

## SISSEJUHATUS

Arvestades kiiresti areneva majanduskeskkonnaga ning rahvusvaheliste kontsernide ja piiriüleste tehingute arvu kiire kasvuga, on viimasel aastakümnenil maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamisega seotud probleemid aktuaalsemaks muutunud. Tähelepanu all on seotud isikute vahel tehtud tehingud (nn kontrollitud tehingud) ja nende hindade kujundamine ehk siirdehinnad, mis tekitavad peavalu nii maksumaksjale<sup>1</sup> kui ka maksuhaldurile<sup>2</sup>.

Siirdehind on seotud isikute vahel tehtavas tehingus kasutatud hind.<sup>3</sup> Rahvusvaheliselt kasutatavat terminit *transfer pricing* võib eesti keelde tõlkida nii siirdehindade kasutamisenä kui ka siirdehindade määratlemisenä. Siirdehindade kasutamise all võib mõista siirdehindade tegelikku majanduslikku tekkimist või nendega manipuleerimist maksueeliste saamiseks. Siirdehindade määratlemise all võib mõista kas äriühingu poolt gruppi kuuluvate ettevõtete vahel õiglaste siirdehindade väljaarvestamist või maksuhalduri poolt reaalturuväärtusele vastava hinna väljaarvestamist.<sup>4</sup>

Siirdehinna instituuti võib vaadelda kui riigi tulude ja maksubaasi kaitsmise mehhanismi, kuna siirdehindadega manipuleerimine on rahvusvahelise maksuõiguse valdkonda kuuluv probleem. Siirdehindadega manipuleerimise kaudu on võimalik suhteliselt hõlpsasti nihutada kasumeid ühest seotud isikust teise, mille tagajärjeks on tunduvalt madalam maksusumma või isegi täielik tulumaksust pääsemine.<sup>5</sup> Ühelt poolt võib siirdehindasid käsitleda kasumi siirdamise instrumendina. Seetõttu on maksuhaldurile antud siirdehinna korrigeerimise õigus. Teiselt poolt tuleb nentida tõsiasi, et siirdehinnad on alati olnud ning jäävad ka edaspidi aktuaalseks teemaks, sest siirdehinnad on oma iseloomu poolest keeruline valdkond. Siirdehindade valdkonna komplitseerituse põhjuseks võib olla mõningate siirdehinna arvutusega seonduvate probleemide keerukus, aga ka raskused iga konkreetse juhtumi asjaolude tõlgendamisel ning hindamisel. Veel rohkem raskendavad olukorda piiriülesed tehingud, mis on kontsernide puhul harilik nähtus, sest kahe või enama maksuhalduri erinev seisukoht turuväärtuse põhimõtte rakendamise ulatuse suhtes võib viia topeltnaksumistamiseni. Näiteks kui maksuhaldur leiab, et

---

<sup>1</sup> Maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) § 6 lg 2 tähenduses.

<sup>2</sup> MKS-i § 5 lg 1 sätestab, et riiklike maksude maksuhaldur on Maksu- ja Tolliamet.

<sup>3</sup> OECD. A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses, 2017, lk 15. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/ctp/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf>.

<sup>4</sup> L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000, lk 912.

<sup>5</sup> L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000, lk 914.

piiriülese tehingu seotud osapoolte vahel kasutatud hind ehk siirdehind ei vasta turuväärtusele, siis korrigeerib maksuhaldur siirdehinna selliselt, et hind vastaks turuväärtusele. Sel juhul on tegemist n-ö siirdehinna esmase korrigeerimisega. Kui tehingu osapooled asuvad eri riikides, siis on siirdehinna esmase korrigeerimise eeltingimus, et maksuhaldur suurendab ettevõtja kasumit sellise kasumi võrra, mida see ettevõtja oleks teeninud, kui tehingu osapooled oleksid omavahelistes suhetes järginud sama laadi tingimusi nagu sõltumatud ettevõtjad. Maksuhaldur korrigeerib siirdehinna nii, nagu tehing oleks tehtud sõltumatute isikute vahel. Selline siirdehinna korrigeerimine toimub üldjuhul siirdehinna kindlaksmääramise reeglite<sup>6</sup> alusel. Kui ühe riigi maksuhaldur korrigeerib piiriülese tehingu siirdehinna, siis see tähendab, et korrigeeritakse ühe juriidilise isiku kasumi suurust, mis mõjutab tema tulumaksuga maksustatavat summat. Selles tehingus osaleva teise osapoole maksuhaldur peaks tegema n-ö vastukorrigeerimise, sest ühe tehingupoole kasumi suurendamine ühes riigis mõjutab teise tehingupoole kasumit teises riigis.<sup>7</sup> Aga kui tegemist oleks siseriikliku tehinguga ehk tehingu osapoolteks oleksid Eesti juriidilised isikud, siis ei oleks pärast siirdehinna esmast korrigeerimist võimalik teha vastukorrigeerimist tulenevalt Eesti tulumaksusüsteemi iseloomust. Nimelt ei maksustata Eestis kasumit selle tekkemisel, vaid kasumi väljamaksmisel.

Seotud ettevõtjate puhul on reeglina tegemist majandusliku topeltmaksustamisega. See tähendab, et seotud ettevõtted on juriidiliselt erinevad subjektid, kuid reaalselt maksustatakse üht ja sama maksuobjekti, st tehingut. Topeltmaksustamine siirdehindade korrigeerimise tagajärjel võib juhtuda nii siseriiklikul kui ka rahvusvahelisel tasandil. Viimane on eriti keeruline olukord, sest igas jurisdiktsioonis on oma regulatsioon ning kokkuleppele jõudmine võtab palju ressursse. Kui maksumaksja kuulub hargmaiste ettevõtjate kontserni, võib juhtuda, et revideeritava maksumaksja riigis kasutusel olevad maksumaksmise tagamise meetodid omavad tagajärgi ka teistes maksujurisdiktsioonides. Eriti puudutab see piiriüleseid siirdehinna arvutamise juhtumeid, kuna sel puhul mõjutab siirdehinna arvutus ka kontrollitud tehingus osalevate seotud ettevõtjate maksujurisdiktsioonide kogutavat maksutulu. Kui teised asjasse puutuvad maksujurisdiktsioonid ei aktsepteeri vaadeldavat siirdehinna arvutust, võib hargmaiste ettevõtjate kontsern langeda topeltmaksustamise ohvriks. Seega peaksid maksuhaldurid oma kodumaiseid maksumaksmise tagamise meetodeid rakendades silmas pidama turuväärtuse põhimõtet, samuti kohapeal rakendatavate siirdehinna arvutuse reeglite

---

<sup>6</sup> Siirdehindade määramise reegleid käsitleb autor magistritöö 2. peatükis.

<sup>7</sup> Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri, SE 88, lk 13.

võimalikku mõju teistele maksujurisdiktsioonidele. Maksuhaldurid peaksid hoolitsema maksude õiglase jaotumise eest maksujurisdiktsioonide vahel ja vältima maksumaksjate topeltmaksustamist, kuna see takistab äritegevust ning investeeringute piiriülest liikumist.<sup>8</sup>

Selle magistritöö eesmärk on uurida, kas Eesti siirdehindade korrigeerimisest tulenev topeltmaksustamise kõrvaldamise regulatsioon täidab oma eesmärgi, st kas siirdehindade korrigeerimisest tulenevad topeltmaksustamise kõrvaldamise normid suudavad välistada topeltmaksustamist. Autor uurib, kas Eesti siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamise regulatsioon on maksuõiguse põhimõtetega kooskõlas. Samuti uurib autor, kas Eesti siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamise regulatsiooni tuleb muuta või täiendada, et see täidaks oma eesmärgi. Töö eesmärgi saavutamiseks selgitab autor välja (i) millised on siirdehindade korrigeerimise ning topeltmaksustamise põhjused; (ii) milliseid siirdehindade korrigeerimisest tulenevaid topeltmaksustamise kõrvaldamise meetmeid pakub Eesti riigisisene regulatsioon ja kas see täidab oma eesmärgi; (iii) milliseid siirdehindade korrigeerimisest tulenevaid topeltmaksustamise kõrvaldamise meetmeid pakub Euroopa Liit ja rahvusvaheline maksuõigus ning kas need meetmed täidavad oma eesmärgi. Autor esitab ka oma ettepanekud, kuidas Eestis kehtivat siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamise regulatsiooni arendada. Magistritöö lähtub hüpoteesist, et Eestis kehtiv siirdehindade regulatsioon ei suuda topeltmaksustamist kõrvaldada ei siseriiklike ega piiriüleste tehingute puhul, arvestades Eesti tulumaksusüsteemi iseärasusi<sup>9</sup> ning uusi rahvusvahelisi standardeid<sup>10</sup>.

Magistritöö uudsus seisneb selles, et töö analüüsib topeltmaksustamise kõrvaldamise kehtivaid õigusakte ning nende hiljutisi muudatusi Eesti, Euroopa Liidu ja rahvusvahelises maksuõiguses. Töö väärtus on see, et autor analüüsib probleemi Eesti tulumaksusüsteemi seisukohalt, võrreldes seda traditsioonilise tulumaksusüsteemiga. Töös käsitletakse ka eri riikide tuntuimaid kohtulahendeid. Tuleb märkida, et Eestis peaaegu puudub siirdehindade valdkonna kohtupraktika. Autori hinnangul ei tähenda vähene kohtupraktika seda, et kehtiv

---

<sup>8</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 89–90.

<sup>9</sup> Eestis on juriidiliste isikute maksustamisel kassapõhine tulumaksusüsteem, aga teistes riikides on tekkepõhine tulumaksusüsteem.

<sup>10</sup> Viimase viie aasta jooksul on siirdehindade valdkond oluliselt arenenud: näiteks 2016. aastal kiitis OECD töörühm heaks mitmepoolse konventsiooni, millega laiendatakse vastastikuse kokkuleppe menetluse sätet, mida siirdehindade vaidluste lahendamiseks tihti rakendatakse; 2017. aastal võeti Euroopa Liidus vastu direktiiv 2017/1852. Hiljutisi arenguid käsitleb autor magistritöö alapeatükis 1.5.

regulatsioon oleks selge. Pigem näitab see olukord, et siirdehindadega seotud probleemteemasid pole maksuhaldurid ega maksumaksjad veel piisavalt teadvustanud.

Magistritöös on kasutatud analüütilist, süsteemset ja võrdlevat uurimismeetodit. Kõik need uurimismeetodid aitavad leida analüüsitava regulatsiooni probleeme ning pakkuda neile võimalikke lahendusi.

Magistritöö on vormistatud, arvestades Tartu Ülikooli õigusteaduskonna üliõpilastööde vormistamise juhendi nõudeid.<sup>11</sup>

Töö tugineb erialakirjandusele, mis käsitleb rahvusvahelist, Euroopa Liidu ja Eesti maksuõigust, OECD juhenditele ja avaldatud analüüsidele. Töös on kasutatud eesti-, inglisi-, saksa-, ukraina- ja venekeelseid allikaid.

Magistritöö esimeses peatükis selgitatakse siirdehinna olemust, siirdehindade põhimõisteid ja aluspõhimõtteid, siirdehindade regulatsiooni vajadust, kujunemist ning hiljutist arengut. Teises peatükis käsitleb autor siirdehindade määramist ja korrigeerimist, sest siirdehindade topeltmaksustamise probleem tekib siirdehindade korrigeerimisel. Autor vaatleb töös siirdehindade korrigeerimise eelduseid ning siirdehindade korrigeerimise mõju topeltmaksustamisele. Kolmandas peatükis keskendub autor siirdehindade korrigeerimisel tekkivale topeltmaksustamise probleemile. Selleks analüüsitakse, kuidas nimetatud probleem on lahendatud Eestis, Euroopa Liidus ning rahvusvahelises maksuõiguses.

Autor tänab magistritöö juhendajaid Villy Lopmanit ja Carri Ginterit asjatundlike märkuste, pühendunud juhendamise ja mõistva suhtumise eest.

---

<sup>11</sup> J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhend. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2016.

## **1. SIIRDEHINNA OLEMUS**

### **1.1. Siirdehinna mõiste**

Tihti peale omistatakse siirdehinna mõistele väär tähendus, rääkides siirdehindadest kui siirdehindadega manipuleerimisest. Seejuures peetakse eelkõige silmas maksustatava tulu vähendamise eesmärgil toimuvat kasumi siirdamist kõrgema maksumääraga riigist madalama maksumääraga riiki või kasumiga ettevõttest kahjumiga ettevõttesse. Siirdehind on tegelikult neutraalne mõiste. Sellele on viidanud ka OECD siirdehindade määratlemist kajastav aruanne. Selles nenditakse, et siirdehindasid ei tohiks ajada segamini maksude varjamise või vältimise probleemidega, isegi kui ettevõtete siirdehindade kasutamise strateegia on sellele suunatud. Loomulikult pakub siirdehindade kasutamine rahvusvahelistele ettevõtetele võimalusi siirdada kasumid kõrgema maksumääraga riigist madalama maksumääraga või maksusoodustusi pakkuvatesse riikidesse. Samas tuleb arvestada, et maksuplaneerimine on vaid üks osa rahvusvahelise ettevõtte tegevusstrateegiast. Paljud ettevõtjad peavad oluliseks maksuhalduriga häid suhteid hoida ning korrektne hinnakujunduspoliitika luua, et see aitaks täpselt mõõta erinevate struktuuriüksuste tegevust. Eeltoodust tulenevalt viitab siirdehinna mõiste ka täiesti tavalisele protseduurile, mille puhul üks grupi struktuuriüksus peab määrama kindlaks hinna, millega ta osutab teenust või müüb kaupa teisele struktuuriüksusele.<sup>12</sup>

Siirdehind on seotud isikute<sup>13</sup> vahel tehtavas tehingus kasutatud hind.<sup>14</sup> Tulumaksuseaduse<sup>15</sup> (TuMS) § 8 lg 2 kohaselt nimetatakse siirdehinnaks seotud isikute vahelise tehingu hinda. See on üldtunnustatud siirdehinna definitsioon, mida sätestab ka OECD mõistete sõnastik<sup>16</sup>.

### **1.2. Turuväärtuse põhimõte**

Turuväärtuse standardi puhul on tegemist siirdehindade regulatsiooni ühe keskse mõistega. Siirdehindade regulatsiooni eesmärk on tagada, et seotud isikutega tehtavate tehingute hind vastaks turuväärtusele ehk et seotud isikute vahel toimunud tehingute hinnad oleksid

---

<sup>12</sup> L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu 2000, lk 912–913.

<sup>13</sup> Seotud isikute mõiste on lahti seletatud töö alapeatükis 1.3.

<sup>14</sup> N. Valkenklau. Siirdehindade regulatsiooni rakendamise probleemid Eestis. Maksumaksja, 2010 nr 11.

<sup>15</sup> Tulumaksuseadus. 15.12.1999 – RT I, 28.02.2020, 14.

<sup>16</sup> OECD. Glossary of Statistical Terms. Arvutivõrgus: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=2757>.



samasugused nagu sõltumatute tehinguosapoolte vahel. Vastavat põhimõtet kutsutakse turuväärtuse põhimõtteks (inglise keeles *arm's length principle*), mis on siirdehindade puhul kujunenud rahvusvaheliselt tunnustatud standardiks. Enamiku maailma riikide maksuseadustes on sätted, mis lubavad maksuhalduritel korrigeerida siirdehindu, kui need erinevad eeltoodud põhimõttest. Siirdehindade korrigeerimise eesmärk on tagada maksumaksjate ühetaoline kohtlemine ja maksustamise neutraalsuse põhimõtte täitmine. Turuväärtuse põhimõtte alusel pannakse kontserni kuuluvad maksumaksjad üksikult tegutsevate maksumaksjatega võrdsetele alustele. Maksuhalduritel peab olema siirdehindade korrigeerimise õigus olenemata seotud osapoolte lepingulistest kohustustest või soovist vältida makse. Kui siirdehinnad ei vasta turuväärtuse põhimõtetele, mõjutab see otseselt seotud isikute maksukoormust ning nende osapoolte asukohariikide maksutuluseid. Suurte summade puhul võib väike hälve anda seotud isikutele olulise maksu- ja konkurentsieelise, vähendades tunduvalt riigi maksutuluseid. Siirdehindade turuväärtusega kooskõlas hoidmine on oluline indikaator, mida jälgitakse kahjulikku maksukonkurentsi pakkuvate maksusüsteemide eristamisel.<sup>17</sup> Kui riik ei kontrolli piisavalt siirdehindade kasutamist, annab see võimaluse maksudest kõrvalehoidumiseks ning agressiivseks maksuplaneerimiseks.

Eesti siirdehindade regulatsioon põhineb turuväärtuse põhimõttel. Selle põhimõtte kohaselt peaks maksumaksja teostama temaga seotud isikuga tehingu (nn kontrollitud tehing) hinnaga, mida oleksid sarnases tehingus kasutanud mitteseotud isikud. Siirdehindade määruse § 2 lg 5 järgi loetakse turuväärtuseks hinda, mida oleksid sarnastel tingimustel tehtud sarnases tehingus kasutanud mitteseotud isikud. Olemuslikult on turuväärtuse standard lihtne. See nõuab, et maksumaksja ei annaks seotud isikule soodustusi, mida ta ei oleks nõus andma mitteseotud tehingupoolele ning vastupidi, et maksumaksja ei teostaks seotud isikuga tehinguid turutingimustest kasumlikumalt.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000, lk 913.

<sup>18</sup> H. Lentsius. Siirdehindade maksuregulatsioon – kuidas määrata kontrollitud tehingute turuhinda? MaksuMaksja, nr 6/7, 2008.

### 1.3. Seotud isiku mõiste

Eeltoodust nähtub, et siirdehindade regulatsiooni kohaselt peavad tehingute hinnad olema võrreldavad turuhinnaga, kui selliseid tehinguid tehakse seotud isikutega.<sup>19</sup> Siirdehindade regulatsiooni rakendamise eelduseks on asjaolu, et tehingu pooled on omavahel seotud isikud.<sup>20</sup>

OECD siirdehindade regulatsiooni rakendamise selgituste<sup>21</sup> kohaselt loetakse, et kaks äriühingut on seotud isikud, kui (1) juriidiline isik otseselt või kaudselt osaleb teise juriidilise isiku juhtimises, kontrollimises või kapitalis, või (2) sama füüsiline isik otseselt või kaudselt osaleb mõlema juriidilise isiku juhtimises, kontrollimises või kapitalis. Füüsiline või juriidiline isik, kes otseselt või kaudselt osaleb juriidilise isiku juhtimises, kontrollimises või kapitalis, kus (a) talle kuulub üle 50% juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist või (b) kellel on praktikas võimalus kontrollida otsuste vastuvõtmist.<sup>22</sup> Kõnealusel juhul on tegemist seotud isikute abstraktse määratlusega ehk OCDE juhendid ja selgitused ei anna seotud isikute täpset loetelu.

Maksulepingud defineerivad seotud isikute ringi sätestades, et isikud on seotud, kui: (1) lepinguosalise riigi ettevõtte osaleb otseselt või kaudselt teise lepinguosalise riigi ettevõtte juhtimises, kontrollimises või kapitalis või kui (2) samad isikud osalevad otseselt või kaudselt lepinguosalise riigi ja teise lepinguosalise riigi ettevõtte juhtimises, kontrollimises või kapitalis. Samas tuleb märkida, et üldreegli kohaselt on rahvusvahelised maksulepingud siseriikliku õiguse suhtes ülimuslikud. Näiteks TuMS § 6 lg 5 sätestab, et kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatust soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut. Ka põhiseaduse<sup>23</sup> (PS) § 123 sätestab, et kui Eesti seadused või muud aktid on vastuolus Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingutega, kohaldatakse välislepingu sätteid.<sup>24</sup>

Seotud isiku mõistet kasutatakse teatud Eesti maksuseaduste erisätetes, mis piiravad kulude ja kahjude mahaarvamist (TuMS § 17<sup>2</sup> lg 10, § 34 punktid 9–10, § 39 lg 1), annavad õiguse

---

<sup>19</sup> M. Saag. Siirdehinnad Eestis. Tallinn, 2007, lk 28.

<sup>20</sup> L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu, 2000, lk 915.

<sup>21</sup> OECD. Transfer pricing legislation – a suggested approach, 2011. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765682.pdf>.

<sup>22</sup> OECD. Transfer pricing legislation – a suggested approach, 2011, lk 7–8. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765682.pdf>.

<sup>23</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus. RT I, 15.05.2015, 2.

<sup>24</sup> M. Saag. Siirdehinnad Eestis. Tallinn, 2007, lk 28.

korrigeerida tehingute väärtusi (TuMS § 14 lg 7, § 50 lg 4) või toovad kaasa muid ebasoodsaid tagajärgi (TuMS § 11 lg 2, § 22).<sup>25</sup>

Eestis on seotud isiku mõiste defineeritud TuMS § 8 lõikes 1. Selle sätte kohaselt on isikud omavahel seotud, kui neil on ühine majanduslik huvi või kui ühel isikul on teise üle valitsev mõju. TuMS § 8 lg 1 punktides 1–9 on loetletud isikud, keda igal juhul käsitletakse seotud isikutena. Alates 2011. aastast on seotud isikute ammendav loetelu muudetud lahtiseks. See võimaldab paindlikumalt arvestada isikutevahelisi tegelikke majanduslikke suhteid. Vastavalt TuMS § 8 lg 1 punktidele kogu varasem 9-punktiline loetelu säilitati näidisloeteluna: 1) abikaasad, elukaaslased või otse- või külgsuhtes sugulased; 2) ühte kontserni kuuluvad äriühingud äriseadustiku § 6 tähenduses; 3) juriidiline isik ja füüsiline isik, kellele kuulub vähemalt 10% selle juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, hääle koguarvust või kasumi saamise õigusest; 4) isikule kuulub koos teiste temaga seotud isikutega kokku üle 50% juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, hääle koguarvust või õigusest juriidilise isiku kasumile; 5) juriidilised isikud, kelle aktsia- või osakapitalist, hääle koguarvust või kasumi saamise õigusest üle 50% kuulub ühele ja samale isikule või seotud isikutele; 6) isikud, kellele kuulub üle 25% ühe ja sama juriidilise isiku aktsia- või osakapitalist, hääle koguarvust või kasumi saamise õigusest; 7) juriidilised isikud, kelle juhatuse või juhatust asendava organi kõik liikmed on ühed ja samad isikud; 8) tööandja ja tema töötaja, töötaja abikaasa, elukaaslane või otsejoones sugulane; 9) isik on juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige<sup>26</sup>, juhtimis- või kontrollorgani liikme abikaasa või otsejoones sugulane.<sup>27</sup> Tulumaksuseaduse seletuskirja ja MTA siirdehinna juhendi kohaselt tegutsevad ühise majandusliku huvi puhul isikud ühise eesmärgi nimel, andes näiteks mõlemad oma panuse toote või teenuse väljatöötamisse, valmistamisse või turule toomisesse. Isikuid seob ühine majanduslik huvi ka juhul, kui nad sõlmivad kulude jagamise kokkuleppeid või kokkuleppeid turuväärtusest erineva hinnaga tehingu tegemiseks, et jagada omavahel maksukohustuse täitmisest kõrvalehoidmisega vähendatud summa. Valitsev mõju võib tuleneda muu hulgas näiteks enamusosalusest teise isiku hääleõiguses või seadusest või lepingust tulenevast otsesest või kaudsest õigusest (asutajaõigusi teostades või üldkoosoleku otsusega) nimetada või tagasi kutsuda enamikku tegevjuhtkonnast või kõrgema juhtorgani liikmetest. Valitseva mõju tingimus loetakse täidetuks ka juhul, kui valitsevat mõju omatakse teiste valitseva või olulise mõju all olevate

---

<sup>25</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 45.

<sup>26</sup> TuMS § 9.

<sup>27</sup> TuMS § 8 lg 1.

isikute kaudu. Seega võib uue määratluse alusel edaspidi lugeda seotuks ka omavahel formaalselt mitteseotud isikud. Nii näiteks loetakse edaspidi seltsingulepingute alusel tegutsevate isikute vahelised tehingud seotud osapoolte vahelisteks tehinguteks, mis tuleb teostada turuhinnas vältimaks tulumaksukohustuse tekkimist.<sup>28</sup> Järelikult võidakse omavahel seotuks lugeda isikud, kelle vahel tegelikku majanduslikku seost ei eksisteeri. Lisaks võib maksuhaldur lugeda seotud isikuteks mis tahes muud isikud, kes formaalseid seotuse tunnuseid ei täida, kuid kellel on ühine majanduslik huvi. Siinkohal tasub rõhutada, et kehtiva tulumaksuseaduse kohaselt võivad seotud isikud olla teineteisest kas majanduslikult või muul viisil sõltuvuses ning seetõttu on võimalik, et nad teevad omavahel tehinguid sellistel tingimustel, mida sõltumatud isikud omavahel ei teeks.<sup>29</sup>

Eeltoodu põhjal võib asuda seisukohale, et nii OECD regulatsioonides kui ka tulumaksuseaduses sätestatud seotud isikute mõisted on küllaltki abstraktsed. Rääkides Eestis kehtivast seotud isiku mõistest, on autor seisukohal, et see mõiste on liiga lai. See asjaolu annab maksuhaldurile võimaluse rakendada siirdehindade regulatsiooni selliste isikute suhtes, kelle vahel tegelikku majanduslikku seost ei eksisteeri. See tähendab lisakoormust maksumaksjate jaoks, kuna niisugusel juhul peab maksumaksja olema valmis tõendama hinna vastavust turuväärtusele.

#### **1.4. Siirdehinna regulatsiooni ajalooline taust ja hiljutine areng**

Eelmise sajandi keskpaigas hakkas Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (inglise keeles *Organisation for Economic Co-operation and Development*, edaspidi OECD) pöörama suuremat tähelepanu siirdehindadele. 1963. aastal jõustus OECD liikmesriikide vahelise kokkuleppe tulemusel OECD näidisleping (inglise keeles *Model Tax Convention on Income and on Capital*). Näidisleping hõlmas OECD printsiipe rahvusvaheliste ettevõtete maksustamise kohta ja lõi aluse rahvusvaheliste tulumaksulepingute võrgustikule OECD liikmesriikide vahel.<sup>30</sup> Nimetatud näidislepingus ja selle alusel sõlmitud ning sõlmitavates

---

<sup>28</sup> L. Kann, T. Kolts, M. Leppik. Mis teeb tehingu osapooltest seotud isiku? Äripäev, Raamatupidaja.ee, 2011. Arvutivõrgus: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2011/03/02/mis-teeb-tehingu-osapooltest-seotud-isiku>.

<sup>29</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 46.

<sup>30</sup> M. Boos. Rahvusvaheline siirdehinna määramine: immateriaalse vara hindamine. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 106.

maksulepingutes sisaldub artikkel 9, mis ongi peamiseks aluseks siirdehinna määramisele rahvusvahelistes tehingutes.<sup>31</sup>

Detailsemalt asus OECD siirdehindade regulatsiooniga tegelema 1973. aastal, mil loodi Majandustegevuse Komitee (CFA) juurde töögrupp nr 6 (maksustamine ja rahvusvahelised ettevõtted), et see töötaks välja siirdehinna määramise juhendi. Selline juhend avaldati 1979. aastal pealkirjaga „*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*“. Pärast 1979. aasta juhendi valmimist keskendus töögrupp juhendi rakendamisele erinevates valdkondades. 1984. aastal avaldati täpsustatud juhend pealkirjaga „*Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Related Issues*“.<sup>32</sup> 1995. aastal avaldas OECD juhendite uue versiooni nimega „*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*“.<sup>33</sup> See juhend käsitleb eelkõige siirdehinna arvutamise põhimõttelisi küsimusi. 2010. aastal kiideti heaks juhendi<sup>34</sup> I–III peatüki muudatused ja lisati IX peatükk. 2016. aastal muudeti juhendit põhjalikult, et kaasata OECD 2015. aasta (inglise keeles *Base Erosion and Profit Shifting*, edaspidi BEPS) meetmetes 8–10 ning meetmes 13 sätestatud selgitusi ja muudatusi.<sup>35</sup> BEPS-i tegevuskava kaheksas kuni kümnes tegevus hõlmavad otseselt siirdehindade regulatsiooniga ehk täpsemalt immateriaalse vara, riskide ja kapitali ning muude kõrge riskiga tehinguid. Kaheksanda tegevuse eesmärk on välja selgitada immateriaalse vara definitsioon ja siduda immateriaalse vara kajastamine tegeliku otstarbega äriühingu äritegevuses. Lisaks soovitati välja töötada reeglid immateriaalsele varale, mille väärtust on keeruline hinnata, ning sellega koos uuendada vastavaid reguleerivaid sätteid rahvusvahelises näidislepingus ning siirdehindade määratlemise juhendmaterjalides.<sup>36</sup> egevuskava kolmeteistkümnes tegevus – siirdehindade dokumenteerimise nõuete ülevaatamine – eeldab, et rahvusvahelised äriühingud esitaksid kõigile seotud osapoolte riikide maksuhalduritele detailse siirdehindade dokumentatsiooni. See peaks sisaldama vajalikku informatsiooni nii nende rahvusvahelisest majandustegevusest, teenitud tulust kui ka tasutud maksudest. BEPS-i tegevuse tulemused on

---

<sup>31</sup> M. Saag. Siirdehinnad Eestis. Tallinn, 2007, lk 22.

<sup>32</sup> M. Boos. Rahvusvaheline siirdehinna määramine: immateriaalse vara hindamine. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 107.

<sup>33</sup> M. Saag. Siirdehinnad Eestis. Tallinn, 2007, lk 23

<sup>34</sup> OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010. Arvutivõrgus: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1).

<sup>35</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 16.

<sup>36</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, lk 20; K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 22.

vastavalt OECD juhendi täiendamine ja riikide kohalike sätete muutmine. Tegevuskava eelviimase tegevuse eesmärk on täiendada OECD näidislepingut, et tõhustada maksuvaidluse protseduure. Viimase tegevuse tulemusena kavandab OECD luua kahepoolsete maksulepingute asemel mitmepoolseid instrumente käsitleva ja rahvusvaheliselt kasutatava aruandluse viisi.<sup>37</sup>

BEPS sai alguse vajadusest leida lahendused globaalseks muutunud probleemile, mis on tekkinud seoses maksubaasi vähendamise ja kasumi väljaviimisega kõrge maksumääraga riikidest. Projekti peamine eesmärk on välja töötada kohalikud ja rahvusvahelised meetmed, mida riigid saavad rakendada oma maksuseadustes.<sup>38</sup> Maksubaasi vähendamine kujutab endast olulist riski laekuvale maksutulule, maksusuveräänsusele ja õiglase maksustamise põhimõtetele nii OECD liikmesriikides, EL-is kui ka teistes riikides. Kuigi praktikas leidub mitmeid alternatiive, kuidas maksustamisele kuuluvat tulu vähendada, siis enamlevinud viis on maksustatava kasumi viimine madalama maksumääraga riigis asuvasse seotud äriühingusse. Ühest küljest on tegemist otseselt maksumaksjate maksukuulekust puudutavate asjaoludega. Teisest küljest on OECD seisukohal, et oluliselt rohkem on kirjeldatud probleemi näol tegemist põhimõtteliste küsimustega, sest rahvusvahelised maksuprintsiibid ei pruugi enam riikide kiiresti muutuva majanduskeskkonnaga kooskõlas olla. Samas on riikide kohalikud õigusaktid, mis reguleerivad rahvusvahelise maksunduse aspekte, tihti välja töötatud ajal, mil intellektuaalse vara ja infotehnoloogia osatähtsus äriühingute tegevuses oli praegusega võrreldes oluliselt väiksem.<sup>39</sup>

BEPS on ajendatud eelkõige hargmaiste äriühingute tegevusest (tuttavamad juhtumid on Amazon, Google, Fiat, Starbucks)<sup>40</sup>. BEPS-i eesmärk on maksustada kasumeid seal, kus leiavad aset kasumit tekitavad toimingud ja kus luuakse lisandväärtust.<sup>41</sup>

---

<sup>37</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, lk 23–24; K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 23.

<sup>38</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, lk 51; K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 18.

<sup>39</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, lk 5; K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 18.

<sup>40</sup> K. Künnapas. „Isuäratavad“ maksuskeemid Euroopas. – MaksuMaksja, 2013, nr 2, lk 20–22. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1508>.

<sup>41</sup> K.A.M. Kelder. Leviathani hõbekuul ehk väljavõtteid BEPS tegevuskavast. MaksuMaksja 2015. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1876>.

OECD on seadnud eesmärgi kaasata BEPS-i projekti võimalikult suurel hulgal osalejaid, kuna maksubaasi vähendamise ja kasumi väljaviimise takistamiseks on vajalik rahvusvaheline koostöö. Vastupidisel juhul võivad projekti tulemusena tehtud rahvusvahelist maksundust ja siirdehindade regulatsiooni hõlmavad muudatused, kui neid riigiti eraldiseisvalt ja koordineerimata rakendada, põhjustada lisaprobleeme. Näiteks võib see kaasa tuua uute põhimõtete valesti tõlgendamise, äriühingute topeltmaksustamise või negatiivsed tagajärjed investeerimistegevusele. Seetõttu on BEPS projekti tegevuskava ja -plaani väljatöötamisse olnud kaasatud suur hulk huvirühmasid: OECD liikmesriigid, G20 riigid ja kõik teised riigid, kes projektis on soovinud osaleda.<sup>42</sup>

BEPS-i projektis keskendutakse eraldi siirdehindade regulatsioonile.<sup>43</sup> See katab eelkõige valdkondi, mille puhul on siirdehindade määratlemise põhimõtted olnud seni puudulikud või teatud aspektides vastuolulised. Tähelepanu alla on võetud immateriaalne vara ja äriühingute riskijuhtimine. Seda on tehtud tulenevalt praktikast, mille puhul rahvusvahelised äriühingud paigutavad äritegevuse olulised riskid ja immateriaalse vara objektid madala maksumääraga territooriumil asuvasse seotud äriühingusse. Enamasti toob see soodsama maksusüsteemi näol neile majanduslikku kasu.<sup>44</sup> OECD eesmärk on BEPS-i projektiga välja töötada ja üle vaadata senisest efektiivsemad ning õiglasemad lähtekohad, mis kirjeldatud valdkondades kontrollitud tehingute hinnastamist reguleerivad.<sup>45</sup>

BEPS-i projekti algatamise põhjus oli rahvusvaheliste äriühingute tegevus, mille puhul maksustatava tulu viimisega madalama maksumääraga riikidesse püütakse vähendada oma maksubaasi. Sellepärast oligi OECD, Euroopa Liidu ja G20 riikide eesmärk BEPS-i raames välja töötada meetmed, mille rakendamisega on võimalik mitmesugused rahvusvahelise

---

<sup>42</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, lk 8–9; K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 19.

<sup>43</sup> K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskond, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 20.

<sup>44</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, lk 42; K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 20.

<sup>45</sup> K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 20.

maksunduse ja siirdehindade määratlemise kitsaskohad riikide hetkel kehtivatest õigusaktidest kõrvaldada.<sup>46</sup>

2017. aastal uuendas OECD siirdehindade juhendit<sup>47</sup> (edaspidi OECD siirdehindade juhend). See on praegu põhiline siirdehindade maksustamise rahvusvaheline allikas ning see hõlmab muu hulgas BEPS-i rakendusi.

Siirdehindadega on tegeletud ka Euroopa Liidu tasemel iseseisvalt. Nimelt asutas 2002. aastal Euroopa Komisjon eraldi üksuse „*EU Joint Transfer Pricing Forum*“, mis koosneb iga liikmesriigi maksuhalduri esindajast ja kuni 15 erasektori esindajast. Selle üksuse ülesanne on anda välja OECD juhendiga kooskõlas olevaid detailsemaid juhiseid.<sup>48</sup>

Eestis on siirdehindade temaatika leidnud kajastamist juba 1991. aastal. Nimelt sätestas aastatel 1991–1993 kehtinud Eesti Vabariigi ettevõtte tulumaksuseaduse § 14, et Eesti Vabariigis asuva ettevõtte struktuuriüksused ja temale kuuluvad teised ettevõtted, mis ei paikne sama esmatasandi kohaliku omavalitsusüksuse territooriumil ning ei saa brutokasumit või saavad seda põhjendamatult vähe, maksustatakse Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi poolt kehtestatava erikorra järgi.<sup>49</sup>

Tulumaksuseadusesse toodi siirdehindade põhimõtte uuesti sisse 1997. aastal (seadus jõustus 1998. aastal). Nimetatud tulumaksuseaduse redaktsiooni § 37 lg 6 sätestas, et kui omavahel seotud residendist ja mitteresidendist isikute vahel tehtava tehingu väärtus on erinev omavahel mitteseotud iseseisvate isikute vahel tehtavate sarnaste tehingute väärtusest, võib maksuhaldur tulumaksu määramisel kasutada tehingute väärtusi, mida rakendavad sarnastes tingimustes mitteseotud iseseisvad isikud. Nimetatud paragrahvi alusel volitati rahandusministrit kehtestama määrusega siirdehindade määramise meetodid. Sellist rahandusministri määrust

---

<sup>46</sup> K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015, lk 20.

<sup>47</sup> OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017. Arvutivõrgus: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1).

Praegu on Maksu- ja Tolliameti (edaspidi maksuamet) veebilehel avaldatud vaid 1995. aasta OECD siirdehindade juhendi eestikeelse versiooni<sup>47</sup>, kuid uurimistöö käigus edastas maksuamet autorile OECD 2017. aasta juhendi eestikeelse versiooni<sup>47</sup>, mis pole avaldatud.

<sup>48</sup> M. Saag. Siirdehinnad Eestis. Tallinn, lk 23.

<sup>49</sup> L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 2000, lk 910.



praktikas ei kehtestatudki. Seetõttu ei olnud maksumaksjal võimalik teada, milliseid tehinguid, kuidas, kui suures ulatuses korrigeerida võidakse. Maksuhalduril ei olnud määruse puudumise tõttu võimalik aastatel 1998–1999 TuMS § 37 lõikes 6 sisalduvat õigust rakendada.<sup>50</sup>

2000. aastal jõustunud tulumaksuseaduses fikseeriti siirdehindade regulatsioon § 50 lõigetes 4–6 ning nende alusel kehtestatud rahandusministri 29. detsembri 1999. aasta määruses nr 120. Selline regulatsioon kehtis muutumatuna kuni 2007. aastani, kusjuures siirdehindade regulatsiooni objektiks olid tehingud residendist juriidilise isiku ja temaga seotud mitteresidendi või füüsilise isiku vahel. Rahandusministri määrus nägi siirdehinna määramiseks ette vaid kolm meetodit ning detailse dokumentatsiooni koostamise kohustust ei olnud. 2007. aastal jõustus tulumaksuseaduse muudatus, mis laiendas turuväärtuse põhimõtte ka residendist seotud isikute vahel tehtavatele tehingutele. Ka jõustus 2007. aastal rahandusministri määrus nr 53<sup>51</sup> (edaspidi siirdehindade määrus), millega avardati meetodite ringi, täpsustati meetodite rakendamist ja kehtestati teatud isikutele detailse dokumentatsiooni koostamise kohustus.<sup>52</sup>

Eeltoodu põhjal võib järeldada, et tänapäevane siirdehindade regulatsioon Eestis põhineb peamiselt OECD rahvusvahelistele siirdehindade määramise põhimõtetele. Eestis reguleerivad seotud isikute vaheliste tehingute hinnastamise põhimõtteid tulumaksuseadus, siirdehindade määrus ning Maksu- ja Tolliameti koostatud juhend<sup>53</sup>.

### **1.5. Siirdehinna regulatsiooni vajalikkusest**

Tulenevalt eri riikide maksubaaside ja eriti maksumäärade varieerumisest võivad suured kontsernid piiriüleste kontsernisiseste tehingute kaudu suunata kasumi kõrge maksumääraga

---

<sup>50</sup> L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn 2000, lk 910–911.

<sup>51</sup> Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. Rahandusministri määrus nr 53, 01.01.2007 – RTL 2006, 81, 1506.

<sup>52</sup> M. Saag. Siirdehinnad Eestis. Tallinn, 2007, lk 24;

TuMS § 50 lg 6 viitab siirdehindade määrusele. Autor soovib märkida, eeltoodud õigusnormi (TuMS § 50 lg 6) võiks muuta või täpsustada, kuna määruse eesmärk ei ole ainult seotud isikute vahel tehtud tehingute turuväärtuse määramise meetodid kehtestada, vaid määrus sätestab muu hulgas dokumentatsiooni koostamise kohustuse ja selle eeldused, siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamise ning muud tehingute tingimused ja nõuded. Seega reguleerib siirdehindade määrus nõudeid seotud isikute vahel tehtud tehingutele. Autori arvates võiks kaaluda ka määruse nimetuse muutmist või täpsustamist, näiteks: nõuded seotud isikute vahel tehtud tehingutele.

<sup>53</sup> Maksu- ja Tolliamet. Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. Soovituslik juhendmaterjal. Tallinn, 2011. Arvutivõrgus: [https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/siirdehind/siirdehinna\\_maaramise\\_juhend\\_2011.pdf](https://www.emta.ee/sites/default/files/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/siirdehind/siirdehinna_maaramise_juhend_2011.pdf).

riigist madalama maksumääraga riiki. Seetõttu jälgivad eri riikide maksuhaldurid hargmaiste kontsernide piiriüleseid siirdehindasid, et maksubaas oleks maksustatud selles jurisdiktsioonis, kus kasum on tekkinud ning vajadusel korrigeeritakse siirdehinnad. Seega on kontsernisestel tehingutel oluline mõju kogu kontserni maksukohustusele.<sup>54</sup>

Hiljuti oli Ukrainas siirdehindadega seotud suur skandaal, millest kirjutab saksakeelne ajaleht *Der Spiegel*<sup>55</sup>. Selle asja uurimisega tegelesid Euroopa Parlamendi maksueksperdid organisatsioonist GUE/NGL (inglise keeles *Confederal Group of the European United Left/Nordic Green Left*)<sup>56</sup>. Uurimise käigus selgitati välja, et aastatel 2015–2017 on rauamaagi eksportimisel tekitatud Ukraina majandusele kahju suurusjärgus kuni 750 miljonit eurot, kuna rauamaagi müügi hind oli turuhinnast 20% madalam. Aruande kohaselt siirdasid Ukraina kontsernid kasumi madala maksumääraga territooriumile.<sup>57</sup> Kõnealune juhtum on vaid üks näide, mis kinnitab siirdehindade regulatsiooni vajalikkust, ning osutab, kui suur kahju kasumi siirdamine võib riigi majandusele tekitada.

Tegelikult on paljud maksuskeemid seotud siirdehindadega ning tehingutega, mille objekt on immateriaalne vara, sest praktikas on just immateriaalse vara turuväärtuse kindlaks tegemine keeruline. Paljud hargmaised tehnoloogiaettevõtted kasutavad seda võimalust kasumi siirdamiseks kõrgema tulumaksumääraga jurisdiktsioonist madalama tulumaksumääraga jurisdiktsiooni.

Üks tuntud maksuskeemidest on „*Double Irish* ja Hollandi võileib“ (inglise keeles *Double Irish with a Dutch Sandwich*), mis oli pikka aega kasutusel paljudes USA kontsernides, nagu Apple, Google, Microsoft, Twitter jt<sup>58</sup>. Sellise maksuskeemi korporatiivne struktuur on järgmine. USA

---

<sup>54</sup> B.J.M. Terra, P.J. Wattel. *European Tax Law*. Sixth Edition. Wolters Kluwer Law & Business, 2012, lk 703.

<sup>55</sup> P. Müller, C. Reiermann. *Ukraine verliert Milliarden wegen Steuertrickserei*. Spiegel Wirtschaft, 2018. Arvutivõrgus: <https://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/ukraine-verliert-wegen-steuertrickserei-milliarden-a-1229308.html>.

<sup>56</sup> GUE/NGL kohta arvutivõrgus: <https://www.guengl.eu/the-group/>.

<sup>57</sup> С. Мовчан. «Золотая» руда. Как из страны выводятся миллиарды прибыли. Політична критика, 2018. Arvutivõrgus: <https://politykrytyka.org/2018/10/12/zolotaya-ruda-kak-iz-strany-vyvodyatsa-milliardy-pribyli/>.

<sup>58</sup> K. Phillips Erb. Ireland Declares 'Double Irish' Tax Scheme Dead. Forbes, 2014. Arvutivõrgus: <https://www.forbes.com/sites/kellyphillipserb/2014/10/15/ireland-declares-double-irish-tax-scheme-dead/#5fe7e1f5fffd>.

äriühing, mis omab väärtuslikku tarkvaralahendust, asutab Irimaal äriühingu I (*holding*). Seda kontrollitakse tegelikult mõnest maksuparadiisist, nagu Bermuda või Kaimanisaared, ehk Iirimaa maksuseaduste järgi on selle juriidilise isiku residentsus maksuparadiisis. Seejärel asutab Iirimaa äriühing I (*holding*) Hollandis tütarühingu, mis omakorda asutab Iirimaa äriühingu II, mida kontrollitakse Irimaalt ning mis on Iirimaa maksuresident. Kui vaadata neid üksusi maksunduslikus mõttes, siis USA käsitleb kõiki kolme Iirimaa-põhistena. Iirimaa jaoks on tulumaksukohustuslane vaid äriühing II. Selline korporatiivne struktuur võimaldab efektiivselt ära kasutada Iirimaa üpriski pehmet siirdehindade regulatsiooni ning Hollandi suurepärasest topeltmaksustamise vältimise lepingute pagasit. Skeemi rakendamiseks peab USA või muu riigi tarkvaralahendust omav ettevõtte müüma lahenduse Iirimaa äriühingule I (*holding*’ule), mis litsentsib selle Hollandi ühingu kaudu tagasi Iirimaa äriühingule II. Viimane litsentsib selle edasi eri klientidele, kes maksavad vastutasuks litsentsitasu. Saadud maksustatav tulu arvestatakse maha Hollandisse makstavatest litsentsitasudest. Hollandist liiguvad saadud tulud edasi Bermudale või Kaimanisaartele<sup>59</sup> ehk maksuparadiisi, kus juriidilise isiku tulumaksumäär on 0%. 2017. aastal liigutas Google 19,9 miljardit eurot Bermudale<sup>60</sup>, 2016. aastal – 15,9 miljardit eurot<sup>61</sup>, 2015. aastal – 14,9 miljardit eurot ja 2014. aastal – 10,7 miljardit eurot.<sup>62</sup> 2015. aastal andis Iirimaa avalikkusele teada, et võtab teatud samme ning teeb vajalikud muudatused õigusaktides, et lõpetada selline agressiivne maksuplaneerimine eelmainitud skeemi järgi, kuid pikka aega oli eespool kirjeldatud skeem kasutusel.<sup>63</sup>

Eeltoodu põhjal võib asuda seisukohale, et siirdehind on üks vahend, et maksukoormust vähendada ning tulusid ühest riiki teise ümber paigutada. Kasumi siirdamine siirdehindade kaudu on tänapäeval üsna levinud agressiivse maksuplaneerimise viis, kuna tehingud seotud osapooltega on levinud nähtus. Eriti kehtib see hargmaiste kontsernide kohta, millel on

---

<sup>59</sup> K. Künnapas. „Isuäratavad“ maksuskeemid Euroopas. – MaksuMaksja, 2013, nr 2.

<sup>60</sup> C.B. Murphy. Double Irish With a Dutch Sandwich. Investopedia, 2020. Arvutivõrgus: <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>.

<sup>61</sup> J. Kahn. Google’s ‘Dutch Sandwich’ Shielded 16 Billion Euros From Tax. Bloomberg, 2018. Arvutivõrgus: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2018-01-02/google-s-dutch-sandwich-shielded-16-billion-euros-from-tax>; ‘Double Irish’ and ‘Dutch Sandwich’ saved Google \$3.7bn in tax in 2016. The Irish Times, 2018. Arvutivõrgus: <https://www.irishtimes.com/business/economy/double-irish-and-dutch-sandwich-saved-google-3-7bn-in-tax-in-2016-1.3343205>.

<sup>62</sup> S. Kassam. Google Cuts Taxes By Shifting Billions to Bermuda – Again. Bloomberg Tax, 2019. Arvutivõrgus: <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/google-cuts-taxes-by-shifting-billions-to-bermuda-again>.

<sup>63</sup> P. O’Donoghue. Double Irish move ‘was not enough to tax close loophole’. The Times, 2018. Arvutivõrgus: <https://www.thetimes.co.uk/article/double-irish-move-was-not-enough-to-tax-close-loophole-0ms6kft7p>.

võimalik planeerida oma struktuuri ja äritegevusi, võttes arvesse ka sellega seonduvaid maksuõiguslikke tagajärgi. Siirdehindade regulatsioon peab vastama tänapäevasele majanduskeskkonnale, kusjuures regulatsioon peab olema piisavalt tõhus riigi maksubaasi kaitsmiseks ja piisavalt selge maksumaksjale selle rakendamiseks. Eelnimetatud arusaam on põhjustanud aktiivse tegutsemise rahvusvahelisel tasandil just siirdehindade valdkonnas. See tegutsemine mõjutab ka riikide, sh Eesti maksuõigust.

## 2. SIIRDEHINDADE MÄÄRAMINE NING KORRIGEERIMINE

Selles peatükis käsitleb autor siirdehindade korrigeerimise protsessi, et analüüsida siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise põhjusi.

Käsitledes siirdehindade korrigeerimist, peab autor vajalikuks alustada siirdehindade määramisest, kuna rääkides siirdehindade maksustamisest kui riigi maksubaasi kaitsmise instrumendist, tuleb silmas pidada, et (1) siirdehindade määramine on selle protsessi algfaas; (2) järgmine etapp on siirdehindade korrigeerimine, n-ö esmane korrigeerimine (inglise keeles *transfer pricing adjustment*) maksuhalduri poolt, et siirdehind vastaks turuväärtusele<sup>64</sup>, kui siirdehind ei vasta turuväärtusele, siis siirdehinna maksustatakse; ning viimane etapp on (3) siirdehindade teisene korrigeerimine, n-ö vastukorrigeerimine (inglise keeles *transfer pricing secondary adjustment*), mille eesmärk on topeltmaksustamise kõrvaldamine (vt täpsemalt Lisa 1). Selles peatükis keskendub autor eeltoodud protsessi esimesele ja teisele etapile, st siirdehindade määramisele ja korrigeerimisele.

### 2.1. Siirdehindade määramine

Maksumaksja on kohustatud tagama, et seotud isikutega tehtavate tehingute hinnad vastaksid turuväärtusele. See kohustus tuleneb siirdehindade määruse §-st 1. Turuväärtuse põhimõtte kohaldamisel on üks keerulisimaid küsimusi õige siirdehinna määramine, kuna iga tehingu tingimused on individuaalsed, mis omakorda mõjutab tehingu turuväärtust. OECD siirdehindade juhend tuletab meelde, et siirdehinna määramine ei ole täppisteadus, vaid nõuab iseseisvat otsustamist nii maksuhaldurilt kui ka maksumaksjalt.<sup>65</sup> Praktikas liigitatakse tehinguid liikide kaupa, näiteks finantstehingud, tehingud immateriaalse varaga, juhtimisteenused jne. Tulenevalt tehingu liigist rakendatakse tehingule kõige sobivamat meetodit.

---

<sup>64</sup> M. Lang. G. Cottani. R. Petrucci. A. Storck. Fundamentals of Transfer Pricing. A Practical Guide. Wolters Kluwer, 2019, lk 27.

<sup>65</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 25.

Ettevõtjad ei oska tihti hinnata, milline meetod on tehtava tehingu hinna kujundamiseks kõige sobilikum. Seetõttu on siirdehinna arvutuse meetodi valimisel alati eesmärk leida konkreetsetes olukorras kõige paremini sobiv meetod. OECD juhendid rõhutavad, et valikuprotsessis tuleb arvesse võtta OECD heaks kiidetud meetodite vastavaid tugevaid ja nõrku külgi; kaalutava meetodi sobilikkust kontrollitud tehingu laadile, mis selgitatakse välja peamiselt funktsionaalse analüüsi teel; valitud meetodi või muude meetodite rakendamiseks vajamineva usaldusväärse teabe kättesaadavust (eriti, mis puudutab kontrollimata võrreldavaid tegureid); ja võrreldavuse määra kontrollitud ja kontrollimata tehingute vahel, kaasa arvatud nende vaheliste oluliste erinevuste kõrvaldamiseks vaja minevate võrreldavuse korrigeerimiste usaldusväärsust. Ei ole kindlat meetodit, mis oleks sobilik igas võimalikus olukorras. Samuti ei ole tarvis tõestada, et konkreetne meetod ei ole asjaolude alusel sobilik.<sup>66</sup>

## **2.2. Siirdehinna määramise meetodid**

Turuväärtuse põhimõte ei nõua ühe tehingu puhul enam kui ühe meetodi rakendamist. Sobimatu tuginemine niisugusele lähenemisele võib tekitada maksumaksjatele märkimisväärse koorma. Seega ei nõua siinsed juhised ei maksuhaldurilt ega maksumaksjalt analüüsi enam kui ühe meetodi alusel. Samas kui mõnel juhul ei ole kohe selge, millist meetodit kasutada, ja kaalutakse mitut võimalust, peaks üldiselt siiski olema võimalik valida üks meetod, mis võimaldab turuväärtusele vastavat hinda kõige adekvaatsemalt määratleda. Keerulisematel juhtudel, kus ükski meetod ei anna täiesti rahuldavat lahendust, tuleb mitme meetodi abil saadud tulemusi paindlikult kasutada. Sellisel juhul tuleks püüda jõuda tulemuseni, mis on turuväärtuse põhimõttega vastavuses ning rahuldab ühtlasi praktilisest aspektist kõiki pooli. Seejuures tuleb arvesse võtta olukorra asjaolusid, olemasolevat tõendusmaterjali ja võimalike meetodite suhtelist sobivust.<sup>67</sup>

Traditsioonilisi meetodeid peetakse kõige otsesemaks abinõuks, millega määratleda, kas seotud ettevõtjate vahelised äri- ning rahandussuhted vastavad turuväärtuse põhimõttele. Seda seetõttu, et igasugust kontrollitud tehingu hinna erinemist võrreldava kontrollimata tehingu hinnast on

---

<sup>66</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 52.

<sup>67</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 53.

võimalik tagasi viia ettevõtjate vahel kokku lepitud või kehtestatud äri- või rahandussuhetele. Tegelikud turutingimused saab luua, asendades kontrollitud tehingu hinna võrreldava kontrollimata tehingu hinnaga. Olukorras, kus on võimalik võrdse usaldusväärsusega rakendada nii traditsioonilist kui ka tehingupõhise kasumi meetodit, eelistatakse tehingupõhise kasumi meetodile traditsioonilist. Olukorras, kus võib võrreldava kontrollimata hinna meetodit (inglise keeles *comparable uncontrolled price*, edaspidi CUP) ja muud siirdehinna arvutuse meetodit kasutada võrdse usaldusväärsusega, tuleb eelistada CUP meetodit.<sup>68</sup>

OECD 2017. aasta siirdehindade juhend näeb ette, et siirdehinna määramise meetodid jagunevad omakorda traditsioonilisteks meetoditeks ning tehingupõhise kasumi meetoditeks. Traditsioonilised meetodid on (i) võrreldava kontrollimata hinna meetod, (ii) edasimüügi hinna meetod ja (iii) kulupõhine meetod. Tehingupõhise kasumi meetodid on (iv) tehingupõhise tootluse meetod ning (v) jagatud tehingupõhise kasumi meetod.

Eestis on seotud isikute vahel tehtud tehingute turuväärtuse määratlemise meetodid delegeritud tulumaksuseadusega rahandusministrile.<sup>69</sup> Seega tuleb nii siirdehindade vastavuse kontrollimise kui ka siirdehindade korrigeerimise puhul kasutada rahandusministri siirdehindade määruse §-des 3–10 kirjeldatud põhimõtteid ja §-des 12–16 toodud 5 meetodit, mis on identsed OECD meetoditega ning mis on siduvad nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile. Tehingute võrreldavuse üle otsustamisel analüüsitakse kõiki tehingu, tehingupoolte ja keskkonna omadusi, millest võib sõltuda tehingu väärtus.<sup>70</sup> Autor käsitleb lühidalt iga meetodit:

1. Võrreldava hinna ehk CUP meetodi (siirdehindade määruse § 12) rakendamisel võrreldakse kontrollitud tehingu hinda võrreldava tehingu hinnaga. Põhjalike võrdlusandmete korral annab see kõige täpsema tulemuse.<sup>71</sup>

Probleem on selles, et praktikas on raske leida mitteseotud iseseisvate ettevõtjate vahel tehtud tehingut, mis oleks kontrollitud tehinguga piisavalt sarnane ja mille puhul ükski

---

<sup>68</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 52.

<sup>69</sup> R. Ruusalu. Siirdehindade aluspõhimõtted. MaksuMaksja, 2013, nr 10.

<sup>70</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 88.

<sup>71</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 88.

erinevus hinda otseselt ei mõjutaks. Näiteks võib kontrollitud ja kontrollimata tehingute käigus üle antud varas esinev väike erinevus hinda oluliselt muuta, ehkki äritegevuse iseloom võib olla piisavalt sarnane, et tagada ühesugune tulumäär. Taolisel juhul tuleb algandmeid korrigeerida.<sup>72</sup> On olemas spetsiaalsed andmebaasid, mis sisaldavad firmade finantsandmeid, sh majandusaasta aruandeid (bilansse ja kasumiaruandeid), finantssuhtarve, tegevusala, tütarfirmade ja omandivormi infot. Näitena võiks tuua andmebaasi Amadeus, mis võimaldab konstrueerida näitajaid tootlikkuse, konkurentsi, tööstusharu kasvu, rahvusvahelise tehnoloogiapiiri kohta. Sellised andmebaasid ei ole siiski avalikud. Andmebaaside kasutamist piiravad päris kõrged kasutamistasud ning hargmaistel ettevõtetel on lihtsam tellida võrdlusanalüüs maksunõustajalt, kellel on nii juurdepääs andmebaasidele kui ka siirdehindade dokumentatsiooni koostamise kogemus.

2. Edasimüügi hinna meetodit kasutatakse juhul, kui maksumaksja on seotud isikult soetanud vara või teenust ning müüb selle mitteseotud isikule edasi. Meetodi rakendamisel lähtutakse edasimüügi tehingu hinnast ning võrdluseks vajatakse andmeid võrreldavate tehingute hinnalisa kohta.<sup>73</sup> Edasimüügi hinna meetodit reguleerib Eestis siirdehindade määruse § 13.

Edasimüügi hinna puhul nõutakse toodetelt väiksemat võrreldavust. On siiski selge, et paremini võrreldavad tooted annavad parema tulemuse. Näiteks kui tehingus on tegemist väärtusliku või unikaalse mittemateriaalse varaga, võib toodete sarnasus muutuda oluliseks, mistõttu võrdluse kehtivus vajab enam tähelepanu.<sup>74</sup>

3. Kulupõhise meetodi (siirdehindade määruse § 14) rakendamisel võetakse aluseks maksumaksja kulud kontrollitud tehingu täitmisel. Vara soetusmaksumusele või teenuse osutamisega seotud kuludele lisatakse arvestuslik brutokasumimäär ning seda võrreldakse võrreldavas tehingus lisatava kasumimääraga. Kasumimäär peab tagama maksumaksjale kasumi, mis vastab tehingu raames täidetud ülesannetele ja valitsevatele turutingimustele.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 54.

<sup>73</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 88.

<sup>74</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 56.

<sup>75</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 88.



4. Jagatud kasumi meetodit (siirdehindade määruse § 15) kasutatakse juhul, kui kontrollitud tehingud on üksteisega niivõrd seotud, et neid ei ole võimalik eraldi hinnata, või kui tehingupooled kasutavad tehingu raames väärtuslikku mittemateriaalset vara või muud unikaalset vara. Meetodi alusel määratakse kindlaks kasum, mida seotud isikud kontrollinud tehingust peaksid saama, ning pärast tegevusanalüüsi jagatakse see kasum tehingu poolte vahel ringi.<sup>76</sup>
5. Tehingupõhise tootluse meetodi (siirdehindade määruse § 16) kasutamisel võrreldakse kontrollitud tehingu tootluse määra võrreldava tehingu tootluse määraga. Tehingu tootluse määra leidmiseks jagatakse tehingu ärikasum tehingu sobiva elemendiga (näiteks tehingu kogukulud, müügitulu, tehingu täitmiseks kasutatud varad). Seda meetodid kasutatakse siis, kui edasimüügihinna meetodi või kulupõhise meetodi kasutamine ei annaks usaldusväärset tulemust, või teiste meetodite abil saadud tulemuste kontrollimiseks. Tehingupõhist tootluse meetodit ei kasutata, kui kontrollitud tehingu täitmiseks on kasutatud väärtuslikku mittemateriaalset vara või muud unikaalset vara.<sup>77</sup>

OECD 2017. aasta juhend rõhutab, et ei ole võimalik anda reegleid, mis kehtiksid igas olukorras. Seetõttu peaksid maksuhaldurid hoolikalt kaaluma enne väiksemate või märkimisväärsemate korrektsioonide tegemist. Üldiselt tuleks pooltel püüda leida sobiv kesktee, arvestades eri meetodite puudusi, ja taotleda võimalikult suurt võrreldavust ning otsesemat ja lähedasemat seotust vaadeldava tehinguga. Nii ei tohiks juhtuda, et teatud liiki kasulik teave mingi kontrollimata tehingu kohta, mis ei ole kontrollitud tehinguga täiesti identne, heidetakse kõrvale üksnes seetõttu, et mingi võrreldavuse tingimus ei ole täielikult täidetud. Samuti võib vaadeldava tehingu paremaks mõistmiseks ja edasiste uuringute seisukohalt kasulikuks osutada teave ettevõtjate kohta, kes teevad tehinguid seotud ettevõtjatega. Lubada tuleks kõiki meetodeid, mille rakendamine on tehinguga seotud hargmaiste ettevõtjate kontsernile ning ka nende ettevõtjate asukohajärgsetele maksuhalduritele vastuvõetavad.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 88–89.

<sup>77</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 89.

<sup>78</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 53.

Analüüsid Eestis kehtivat siirdehinna määramise ning meetodi valimise regulatsiooni, leiab autor, et Eestis kehtiv regulatsioon on üldsõnaline. Võrreldes OECD juhendiga ei anna see ülevaadet meetodite nõrgematest ja tugevamatest külgedest, mis on eriti oluline tugi sobiva meetodi valimisel ja õige siirdehinna määramisel.

Autor võrdles Maksu- ja Tolliameti poolt 2011. aastal koostatud siirdehindade juhendi (edaspidi siirdehindade juhend) meetodite rakendamise juhiseid OECD 2017. aasta juhendiga. Autor leiab, et OECD juhend on palju detailsem, toob mitu näidet iga meetodi kohta ning pöörab tähelepanu ka iga meetodi kitsaskohtadele, millega kindlasti tuleb arvestada, et meetodite rakendamisel õige siirdehind määrata. OECD juhend annab eriti põhjalikud selgitused just tehingupõhiste meetodite kohta. Analüüsitakse jagatud kasumi ja tehingupõhise tootluse meetodite tugevusi ja nõrkusi, kuna tehingupõhise kasumi meetodid uurivad seotud ettevõtjate vahelistest teatud erilist laadi tehingutest teenitud kasumeid.<sup>79</sup> Maksu- ja Tolliameti juhendi suurim puudus on see, et pole jagatud kasumi ja tehingupõhise tootluse meetodite rakendamise näidiseid. Samuti pole käsitletud OECD heaks kiidetud meetodite vastavaid tugevaid ja nõrku külgi. Autor on arvamusel, et kuna sobivat meetodit ei ole lihtne valida, on oluline pöörata tähelepanu sellele, kuidas õigusselguse põhimõte on järgitud ehk et sobiva meetodi rakendamine oleks Eesti siirdehindade regulatsiooni rakendajale ja täitjale arusaadav. Lisaks leiab autor, et Maksu- ja Tolliameti 2011. aastal jõustunud juhendit tuleb kindlasti lähiajal uuendada, et Eestis kehtiv siirdehindade määramise juhend oleks kooskõlas OECD siirdehindade juhendi soovitustega.

Magistritöö kirjutamise raames saatis autor Maksu- ja Tolliametile teabenõudepäringu küsimusega, kas neil on lähiajal kavas siirdehindade juhendit muuta. Vastuses anti teada, et ametil ei ole lähiajal plaanis siirdehindade juhendit muuta, kuid amet võtab kindlasti arvesse OECD 2017. aasta siirdehindade määramise uuemad kommentaarid, nimelt OECD 2017. aasta siirdehindade juhendi. Vastavalt siirdehindade määruse §-le 20 on soovitatav määruse kohaldamisel kasutada OECD koostatud juhist „Juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhaldurile“ niivõrd, kuivõrd juhised ei ole määrusega vastuolus. Paraku on maksuameti veebilehel kättesaadav vaid OECD 1995. aasta juhendi eestikeelne versioon. Lähtudes õigusselguse põhimõttest, peavad õigusaktid ja õigusaktide süsteem olema adresseeritud arusaadavad ja kättesaadavad. Seega, arvestades,

---

<sup>79</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 61.

kuivõrd komplitseeritud on siirdehinna määramine, tuleb siirdehindade regulatsiooni rakendajatele tagada OECD 2017. aasta juhendi eestikeelse versiooni kättesaadavus ning maksuametil tuleb oma koostatud juhend OECD juhendiga kooskõlastada.

### 2.3. Siirdehindade dokumentatsiooni koostamise kohustus

Hargmaistele ettevõtetele on kehtestatud erinõuded, mille järgi peavad suured ettevõtjad seotud isikutega tehtud tehingutest aru andma. Siirdehindade määruse § 18 sätestab suurtele ettevõtjatele dokumenteerimisnõudeid. Nende nõuete järgi peavad siirdehindade turuväärtuse määramise dokumentatsiooni koostama:

1. residendist krediidasutused, kindlustusseltsid ning väärtpaberibörsil noteeritud äriühingud;
2. kui tehingu üheks osapooleks on madala maksumääraga territooriumil asuv isik;
3. residendist äriühingud, kellel on töötajaid arvestatuna koos seotud isikutega 250 või rohkem või kelle tehingueelse majandusaasta käive koos seotud isikutega oli 50 miljonit eurot või rohkem või kelle konsolideeritud bilansimaht oli 43 miljonit eurot või rohkem;
4. mitteresidendid, kes tegutsevad Eestis püsiva tegevuskoha kaudu ja kellel on töötajaid arvestatuna koos seotud isikutega 250 või rohkem või kelle tehingueelse majandusaasta käive koos seotud isikutega oli 50 miljonit eurot või rohkem või kelle konsolideeritud bilansimaht oli 43 miljonit eurot või rohkem.

Alates 2017. aastast on siirdehindade turuväärtuse määramise dokumentatsioon Eestis kolmetasandiline ehk siirdehindade dokumentatsioon koosneb kolmest osast<sup>80</sup>: (i) põhitoimikust (inglise keeles *master file*), mis sisaldab kontserni kohta üldist teavet; (ii) põhitoimikut täiendavatest riigiomastest dokumentidest või n-ö kohalikust toimikust (inglise keeles *local file*), mis annab ülevaate kohaliku maksumaksja tehingutest seotud isikutega; ning (iii) riikidepõhisest aruandest (inglise keeles *country-by-country report*), mis hõlmab teatud teavet hargmaiste ettevõtjate kontserni tulu globaalse jaotuse ja makstud maksude kohta koos teatud näitajatega hargmaiste ettevõtjate kontserni sisese majandustegevuse asukoha kohta<sup>81</sup>.

<sup>80</sup> E. Lille, S. Majerovitš, S. Luiga. Siirdehinna dokumentatsioon – millised on koostamise nõuded? Raamatupidamis uudised: raamatupidamine ja maksud, 2019. Arvutivõrgus: <https://www.rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/siirdehinna-dokumentatsioon-millised-on-koostamise-nouded>.

<sup>81</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 120.

Koostatud dokumendid peavad võimaldama maksuhalduril veenduda, et maksumaksjal oli põhjust uskuda, et siirdehind vastab turuväärtusele.

Vastavalt siirdehindade määruse § 18 lg-le 5 võib põhitoimiku koostada kontserni iga tegevusharu kohta eraldi ja põhitoimik peab sisaldama järgmist teavet:

- 1) kontserni äritegevuse ülevaadet, milles kirjeldatakse ka äristrateegias eelmise majandusaastaga võrreldes aset leidnud muutusi;
- 2) kontsernisiseste omandisuhete kirjeldust (ema-, tütar- ja sidusühingute skeem) ning kontserni liikmete tegevuse ülevaadet, eelmise majandusaasta jooksul kontserni struktuuris ja kontserni liikmete tegevuses toimunud muutuseid;
- 3) üldist teavet kontrollitud tehingutes osalevate sidusettevõtjate ja kontrollitud tehingute kohta – tehingute liiki (materiaalne või mittemateriaalne vara, teenused) ning tehingute väärtusi;
- 4) kontrollitud tehingute raames täidetud ülesannete ja võetud riskide ülevaadet ning eelmise majandusaastaga võrreldes aset leidnud muutuseid;
- 5) ülevaadet kontsernile kuuluvast mittemateriaalsest varast;
- 6) kontserni siirdehindade turuväärtuse määramise poliitika kirjeldust;
- 7) kulude jagamise kokkulepete ja siirdehindu käsitlevate eelotsuste nimekirja.

Põhitoimiku peamine eesmärk on pakkuda üldist ülevaadet, et paigutada hargmaiste ettevõtjate kontserni siirdehindade tavad globaalsesse majanduslikku, õiguslikku, finantsilisse ja maksualasesse konteksti. Põhitoimik ei ole mõeldud detailide (nt hargmaiste ettevõtjate kontserni liikmete kõigi patentide) täpseks loetlemiseks, kuna see oleks liigselt koormav ega vastaks põhitoimiku eesmärkidele. Põhitoimiku (sealhulgas oluliste lepingute, immateriaalsete ja materiaalsete varade loetelude) koostamisel peavad maksumaksjad lähtuma oma ärialasest hinnangust selle kohta, kui detailselt teavet kirjeldada. Seejuures tuleb arvestada, et põhitoimiku eesmärk on pakkuda maksuhalduritele üldist ülevaadet hargmaiste ettevõtjate kontserni globaalsetest tegevustest.<sup>82</sup> Kontserni emaettevõtte koostab põhitoimiku iga majandusaasta kohta.

---

<sup>82</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 120.

Võrreldes põhitoimikuga pakub kohalik toimik detailsemat teavet konkreetsete kontsernisest tehingute kohta. Kohalikus toimikus esitatav teave täiendab põhitoimikut ja aitab kinnitada, et maksumaksja on konkreetset jurisdiktsiooni puudutavates olulistes siirdehindade positsioonides lähtunud turuväärtuse põhimõttest. Kohalik toimik keskendub siirdehindade analüüsiks vajalikule teabele, mis on seotud riigi kohaliku tütaretevõtja ja teistes riikides asuvate seotud ettevõtjate vaheliste tehingutega, mis on kohaliku riigi maksusüsteemi mõistes olulised. Selline teave hõlmab asjakohast finantsteavet vastavate tehingute kohta, võrreldavuse analüüsi ning kõige sobivama siirdehinna arvutamise meetodi valimist ja kasutamist.<sup>83</sup> Tütaretevõtte koostab kohaliku toimiku iga majandusaasta kohta.

Siirdehindade määruse § 18 lg 6 sätestab, et kohalik toimik peab sisaldama järgmist teavet:

- 1) maksumaksja tegevuse kirjeldust, mis kajastab ka äristrateegias eelmise majandusaastaga võrreldes aset leidnud muutusi;
- 2) maksumaksja tehtud kontrollitud tehingute kirjeldust – kaupade müügi- ja osutatud teenuste väärtust, üüritud ja renditud varade mahtu, mittemateriaalse vara kasutamisest ja üleandmisest saadud tulu, laenudelt saadud ja makstud intressi, muutuseid kauplemistingimustes ja olemasolevate kokkulepete muudatusi;
- 3) kontrollitud tehingute ja võrreldavate tehingute analüüsi – vara ja teenuste kirjeldust, tegevusanalüüsi, tehingutingimusi, majanduslikke tingimusi, äristrateegiaid, võrreldava tehingu andmetes tehtud korrigeerimisi;
- 4) selgitust siirdehindade määramise meetodi või meetodite valimise põhjuste ja kasutamise viisi kohta;
- 5) võimaluse korral asjaomaseid siseseid ja väliseid võrdlusandmeid ning viiteid võrreldavate tehingute allikatele.

Tasub mainida, et Eesti maksumaksja esitab nii põhitoimiku kui ka kohaliku toimiku vaid maksuhalduri nõudmisel. TuMS § 50 lg 7 kohaselt on residendist äriühing kohustatud maksuhalduri nõudmisel esitama täiendavaid andmeid seotud isikutega tehtud tehingute, samasse kontserni kuuluvate äriühingute tegevuse ning kontserni struktuuri kohta ning maksuhaldur annab äriühingule andmete esitamiseks vähemalt 60-päevase tähtaja. Praktikas on dokumendid, mis tõendavad seotud isikutega tehtud tehingute andmeid, sageli võõrkeeles. Näiteks võib siirdehindade dokumentatsiooni põhitoimik (siirdehindade määruse § 18 lg 3), mis

---

<sup>83</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 121.

kajastab kogu kontserni tegevust ja struktuuri, olla võõrkeeles. Seega võib põhitoimiku ja teise asjakohaste dokumentide tõlkimine aega võtta. Mõnikord võib juhtuda nii, et kui maksuhaldur siirdehindade dokumentatsiooni nõuab, siis maksumaksjal seda dokumentatsiooni veel ei ole. Kontserni puhul võib siirdehindade dokumentatsiooni koostamine kuni pool aastat aega võtta. Seetõttu on tegelikkuses üsna tihti vaja maksumaksjale siirdehindade dokumentatsiooni esitamiseks uus tähtaeg anda.

Eespool oli mainitud, et 2017. aastal põhitoimikust ja kohalikust toimikust koosnenud siirdehindade dokumentatsiooni on täiendatud riikidepõhise aruandega. Maksualase teabevahetuse seaduse<sup>84</sup> (edaspidi MTVS) § 20<sup>3</sup> lg 1 kohaselt on riikidepõhine aruanne hargmaiste ettevõtete kontserni puudutav aruanne, mis sisaldab:

1) koondteavet hargmaiste ettevõtete kontserni tulude summa, tulumaksueelse kasumi või kahjumi, tasutud ja kogunenud tulumaksu, osa- või aktsiakapitali, jaotamata kasumi, töötajate arvu ning materiaalse vara, välja arvatud raha või raha ekvivalentide kohta iga sellise riigi ja jurisdiktsiooni kaupa, kus hargmaiste ettevõtete kontsern tegutseb, ning

2) hargmaiste ettevõtete kontserni liikmete tuvastamist võimaldavat teavet, sealhulgas teavet riigi või jurisdiktsiooni kohta, mille maksuresident kontserni liige on või mille õigusaktide alusel ta on moodustatud, kui see erineb maksuresidentsuse jurisdiktsioonist, ja teavet kontserni liikmete põhitegevusalade kohta.

Seega on riikidepõhise aruandluse alase teabevahetuse rakendamisega pandud suurkontsernidele kohustus esitada maksuhaldurile iga-aastaselt kontserniülene aruanne tulumaksukohustuse, kasumi, osa- või aktsiakapitali, materiaalse vara, tegevusalade ning töötajate kohta. Riikidepõhise aruande rakendamisega viidi Eesti õigusruum kooskõlla maksustamise valdkonnas toimunud üleilmsete arengutega piiriülese automaatse teabevahetuse puhul. Selle eesmärk on õiglasem ja tõhusam maksustamine. Maksuhalduri siduvate eelotsuste alase teabe vahetamine tõhustab maksuhaldurite vahelist koostööd. Üleilmse struktuuri ja mõjuga maksuplaneerimise ärahoidmiseks ei piisa siseriiklikest meetmetest. Seetõttu on oluline rakendada võimalikult paljusid riike hõlmavaid üleilmseid koostöömudeleid.<sup>85</sup>

Autori hinnangul on riikidepõhise aruandluse näol tegemist maksualase läbipaistvuse suurendamise meetmega. Riikidepõhine aruandlus aitab efektiivselt hinnata maksubaasi

---

<sup>84</sup> Maksualase teabevahetuse seadus, 01.01.2015 – RT I, 21.12.2019, 24.

<sup>85</sup> Maksualase teabevahetuse seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus, 322 SE, lk 2.

kahanemise ja kasumi ümberpaigutamisega seotud riske. Kuid riikidepõhine aruanne ei anna teavet, kas siirdehinnad on määratud õigesti, st kas need vastavad turuväärtusele. See tähendab, et riikidepõhist aruannet ei saa kasutada siirdehindade korrigeerimiseks. Seda kinnitab ka OECD juhend.<sup>86</sup>

## **2.4. Siirdehindade korrigeerimine**

Kui siirdehind on juba määratud eelmainitud meetodite järgi, kuid maksuhalduri arvamisel ei vasta määratud siirdehind turuväärtusele, siis saab maksuhaldur siirdehinna tuvastada kahel viisil: (i) kas maksukontrolli käigus MKS § 55<sup>1</sup> lg 1 tähenduses või (ii) vastavalt siirdehindade määruse §-le 18, kui esineb siirdehindade dokumentatsiooni koostamise kohustus ning kui selle dokumentatsiooni esitamist TuMS § 50 lg 7 alusel nõutakse.

Kui maksuhaldur leiab, et siirdehind ei vasta ikkagi turuväärtusele, siis teeb maksuhaldur MKS § 95 lg 1 alusel maksuotsuse, et tasumisele kuuluv maksusumma määrata. MKS § 95 lg 2 sätestab, et maksuotsusest peab selguma, kuidas tasumisele kuuluv maksusumma suurus on määratud. See tähendab, et maksuhaldur peab põhjendama, miks maksumaksja poolt määratud siirdehind ei vasta turuväärtusele. Maksuhaldur peab määrama kontrollitud tehingule turuväärtusele vastava hinna ehk korrigeerima siirdehinda, kasutades seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodeid. Seda nimetatakse maksuhalduri esmaseks korrigeerimiseks. Pärast seda, kui maksuhalduri poolt on kontrollitud tehingu turuväärtus tuvastatud, määrab maksuhaldur TuMS § 50 lg 4 alusel tehingu tulumaksu. Sel viisil maksustab maksuhaldur maksumaksja poolt määratud kontrollitud tehingu siirdehinna ja maksuhalduri poolt tuvastatud kontrollitud tehingu turuväärtuse vahe tulumaksuga.

Eestis kehtivaid siirdehindade korrigeerimise eeldusi silmas pidades on siirdehinna maksustamise õiguslik alus TuMS § 50 lg 4. Halduskohus, Ringkonnakohus ja Riigikohus on seda korduvalt rõhutanud.<sup>87</sup>

---

<sup>86</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 121, p C.3.

<sup>87</sup> Vaata täpsemalt kohtulahendeid TlnRnKo 3-15-2594/18, RKHKo 3-15-1303/37, RKHKo 3-3-1-42-11, RKHKo 3-3-1-69-08, RKHKo 3-3-1-67-08, RKHKo 3-3-1-22-07.

TuMS § 50 lg 4 sätestab, et kui residendist juriidilise isiku ja temaga seotud isiku vahel tehtud tehingu hind on erinev nimetatud tehingu turuväärtusest, maksustatakse tulumaksuga summa, mille maksumaksja oleks tuluna saanud, või summa, mille maksumaksja oleks kuluna kandmata jätnud, kui siirdehind oleks vastanud tehingu turuväärtusele.

Seega peavad siirdehinna korrigeerimiseks olema täidetud järgmised eeldused:

1. Tehingu osapool on residendist äriühing TuMS § 6 lg tähenduses, st Eesti maksuhaldur saab korrigeerida tehingu siirdehinna eeldusel, et tegemist on tehinguga, mille osapoolteks on Eesti seaduste alusel asutatud äriühing.
2. Tehingu osapooled on seotud isikud TuMS § 8 lg 1 tähenduses ehk isikutel on ühine majanduslik huvi või ühel isikul on teise üle valitsev mõju (käsitletud täpsemalt töö alapeatükis nr 1.3).
3. Tehingu hind ei vasta turuväärtusele, st kui maksuhaldur leiab, et seotud osapoolte vahel tehtud tehingu hind ei vasta turuväärtusele, siis vastavalt kohtupraktikale peab maksuhaldur tõendama, et siirdehind on valesti määratud (käsitletud täpsemalt töö alapeatükis nr 2.5).
4. Siirdehinna korrigeerimisel tuleb võtta arvesse ka sellist formaalset eeldust nagu siirdehinna korrigeerimise aegumistähtaeg. MKS § 98 lg 1 sätestab, et maksusumma määramise aegumistähtaeg on kolm aastat. Tahtliku maksuõigusrikkumise toimepanemise korral on maksusumma määramise aegumistähtaeg viis aastat. Aegumistähtaeg algab selle maksudeklaratsiooni esitamise tähtpäevast, mida ei esitatud või milles esitatud andmete alusel maksusumma valesti arvutati. Kui eelnimetatud eeldused on täidetud, saab maksuhaldur korrigeerida siirdehinna maksuotsuse alusel ning maksustada tulumaksuga summa, mille maksumaksja oleks tuluna saanud, või summa, mille maksumaksja oleks kuluna kandmata jätnud, kui siirdehind oleks vastanud tehingu turuväärtusele.

Eespool käsitletud eeldused on kumulatiivsed. Järgnevalt käsitleb autor probleeme, mis siirdehinna korrigeerimisel praktikas võivad tekkida.



Autor rõhutab, et tulenevalt Eesti juriidilise isiku tulumaksu spetsiifikast maksustatakse Eestis siirdehindade korrigeerimisel just siirdehinna ja turuväärtuse vahe. Eestis on kassapõhine tulumaksusüsteem. See tähendab, et Eestis maksustatakse kasumit vaid selle väljamaksmisel (TuMS § 50 lg 1), mitte kasumi tekkimisel. Teistes riikides on tekkepõhine tulumaksusüsteem. See tähendab, et kasumit maksustatakse selle tekkimisel. Sel põhjusel suurendatakse siirdehinna korrigeerimisel äriühingu maksustatavat kasumit siirdehinna võrra ning kasumit maksustatakse üldjuhul kord aastas.

Eeltoodust lähtuvalt määratletakse siirdehindasid Eestis ja OECD riikides sarnaselt, kuid siirdehindade korrigeerimine toimub erinevalt, kuna Eestis on teistsugune juriidilise isiku tulu maksustamise süsteem ehk kassapõhine süsteem. Sel puhul maksustatakse tulu vaid selle väljamaksmisel. Traditsioonilise tulumaksusüsteemiga riikides on tekkepõhine tulu maksustamise süsteem. Sel puhul maksustatakse tulu selle tekkimisel. Erinevad juriidilise isiku tulu maksustamise põhimõtted mõjutavad siirdehindade korrigeerimise ja maksustamise viise. Eestis maksustatakse siirdehindade korrigeerimisel siirdehinna ja turuväärtuse vahe, maailmas suurendatakse maksustatavat tulu siirdehinna võrra.

## **2.5. Turuväärtuse tõendamise kohustus**

Ettevõtjad tahavad täita seaduses sätestatud nõudeid ning määrata tehingule õige hind, mis vastaks turuväärtusele. Praktikas on turuväärtuse määramine siiski keeruline protsess.

Siirdehindade regulatsioon toob endaga kaasa administratiivkohustuse. Esiteks peavad maksumaksjad pöörama tähelepanu kontrollitud tehingutes rakendatud hinna turuhinnale vastavusele (määrama turuhinna). Teiseks laieneb teatud maksumaksjatele kohustus koostada siirdehindade dokumentatsioon. Mõlema puhul on tegemist aeganõudvate ning lisakulutusi tekitavate kohustustega.<sup>88</sup>

OECD liikmesriikide tõendamiskohustust reguleerivad reeglid ei ole ühtsed ning erinevad riigiti märkimisväärselt. Enamikus riikides lasub tõendamiskohustus maksuhalduri ja maksumaksja omavahelistes suhetes (nii maksude määramise kui ka maksuvaidluste puhul)

---

<sup>88</sup> H. Lentsius. Siirdehindade maksuregulatsioon – kuidas määrata kontrollitud tehingute turuhinda? MaksuMaksja, nr 6/7, 2008.

ning kohtuvaidlustes maksuhalduril. Mõnes riigis võidakse tõendamiskohustus ümber pöörata eesmärgiga, et maksuhaldur saaks hinnata maksustatava tulu suurust juhul, kui on leitud, et maksumaksja tegevus pole olnud heauskne. Näiteks võib tuua juhtumid, kus maksumaksja ei ole olnud koostöövalmis ega esitanud maksuhalduri õigustatud nõudel dokumente või on esitanud valesid ning eksitavaid maksudeklaratsioone. Teistes riikides lasub tõendamiskohustus maksumaksjal. Arvesse tuleb võtta ka tõendamiskohustust reguleerivate reeglite mõju maksumaksja ning maksuhalduri käitumisele. Kui näiteks riigisisese seaduse kohaselt on tõendamiskohustus maksuhalduril, siis pole maksumaksjal mingit seaduslikku kohustust tõendada oma siirdehinna arvutuse õigsust, välja arvatud juhul, kui maksuhaldur esitab otsesed tõendid selle kohta, et siirdehinna arvutus ei ole kooskõlas turuväärtuse põhimõttega. Muidugi on ka sel juhul maksuhalduril õigustatult võimalik kohustada maksumaksjat oma raamatupidamist maksuhaldurile revideerimiseks esitama. Mõnes riigis on maksumaksjatele seadusega pandud kohustus maksuhalduriga koostööd teha. Kui maksumaksja sellisel juhul koostööst keeldub, on maksuhalduril õigus hinnata maksumaksja tulu ise ning vastavate kogemuste alusel asjassepuutuvate faktide olemasolu eeldada. Sel puhul ei peaks maksuhaldurid nõudma maksumaksjalt nii tihedat koostööd, et maksumaksjad seda parimagi tahtmise juures pakkuda ei suudaks. Neis riikides, kus tõendamiskohustus lasub maksumaksjal, ei ole maksuhalduril üldiselt lubatud makse ilma kindla seadusliku aluseta määrata. Nii näiteks ei saaks OECD liikmesriigi, kus kohaldatakse turuväärtuse põhimõtet, maksuhaldur määrata maksu nii, et maksustatav tulu arvestataks ainult kindlaksmääratud protsendina käibest, pööramata mingit tähelepanu turuväärtuse põhimõttele. Riikides, kus tõendamiskohustus lasub maksumaksjal, võib kohtuvaidluste puhul ette tulla selle kohustuse nihkumist. Kui maksumaksja esitab kohtule õigustatud argumendid ning tõendid selle kohta, et tema kasutatud siirdehinna arvutustes järgiti turuväärtuse põhimõtet, siis võib tõendamiskohustus nii *de jure* kui ka *de facto* üle minna maksuhaldurile. Siis saab maksuhaldur omakorda lükata maksumaksja ütlused ümber ning esitada tõendid selle kohta, miks tema arvates maksumaksja siirdehinna arvutustes ei kasutatud turuväärtuse põhimõtet ning miks maksuhalduri määratud maksusumma oli õige. Kui maksumaksja ei püüagi aktiivselt näidata, et tema kasutatud siirdehinna arvutustes järgiti turuväärtuse põhimõtet, ei pruugi maksumaksjale pandud tõendamiskohustus olla täidetud juhul, kui maksuhalduri määratud maksu alus oli kaheldamatult seaduslik.<sup>89</sup>

---

<sup>89</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 90–91.

Eri OECD riikides kasutusel olevad tõendamiskohustuse reeglid võivad siirdehinna arvutamisel tõsisteks takistusteks muutuda. Kui käsitleda näiteks üht revideerimisele kuuluvat kontrollitud tehingut, mis lähtub ühest riigist, kus tõendamiskohustus lasub maksumaksjal, ning teisest riigist, kus see kohustus on pandud maksuhaldurile. Kui sel juhul juhitudaks vaid tõendamiskohustust reguleerivatest õigusaktidest, võiks juhtuda nõnda, et esimese riigi maksuhaldur teeb põhjendamatu siirdehinna arvutuse, millega maksumaksja nõustub, ning teise riigi maksuhaldur, kellel lasub tõendamiskohustus, peab hakkama tõendama, et esimese riigi maksuhalduri otsus oli vale. Samuti võib juhtuda, et ei teise riigi maksumaksja ega esimese riigi maksuhaldur ei tee jõupingutusi, et vastuvõetava turuväärtuse põhimõttele vastav siirdehind määrata. Sedalaadi käitumine võib viia suurte konfliktide, aga ka topeltnaksumistamiseni. Analüüsime seda näidet teisest aspektist. Kui selle näite puhul juhitudakse jälle vaid tõendamiskohustust reguleerivast õigusaktist, võib juhtuda, et esimese riigi maksumaksja, kes on teise riigi maksumaksja tütarettevõtja, ei saa või ei soovi (vaatamata tõendamiskohustusele ning nende juhiste) näidata, et siirdehinna arvutuse aluseks on turuväärtuse põhimõte. Esimese riigi maksuhaldur korrigeerib revideerimise järel talle kättesaadavate andmete alusel heauskelt maksumat. Teises riigis asuv emaettevõtja ei ole aga kohustatud oma maksuhaldurile mingeid andmeid andma, et tõestada siirdehinna arvutamisel turuväärtuse põhimõtte rakendamist, sest tõendamiskohustus lasub maksuhalduril. Seetõttu on nende riikide maksuhalduritel raske pädevate ametiisikutena omavahelist kokkulepet saavutada. Riigid ega maksumaksjad ei tohiks tõendamiskohustust eelkirjeldatud viisil kuritarvitada. Kuna siirdehinna arvutuste analüüsid on keerukad, tuleks nii maksumaksjatel kui ka maksuhalduritel selles eriti hoolas olla ning kasutada tõendamiskohustuse nõudeid siirdehinna arvutusi puudutavate revisjonide puhul mõistlikkuse piires. Veelgi enam, maksuhaldurid ning maksumaksjad ei tohiks tõendamiskohustust kuritarvitada ning kasutada tõendamiskohustust õigustusena, et siirdehinna arvutamisel põhjendamatu või alusetuid otsuseid teha. Maksuhaldur peaks olema hoopis valmis näitama, et tema määratud siirdehind põhineb turuväärtuse põhimõttel isegi siis, kui tõendamiskohustus lasub maksumaksjal, ning nõndasamuti peaks olema valmis toimima ka maksumaksja.<sup>90</sup>

Eestis kehtivad tõendamiskoormuse reeglid on toodud mitmes MKS-i sättes. Kaks kõige olulisemat põhimõtet, mida tuleb rakendada koostoimes, on MKS-i §-s 11 sätestatud uurimispõhimõte, mis paneb tõendite kogumise kohustuse maksuhaldurile, ja MKS-i §-s 56

---

<sup>90</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 91.

sätetatud maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus, mis sisaldab muu hulgas maksukohustuslase kohustust teatada maksuhaldurile kõikidest maksustamise seisukohast tähendust omavatest asjaoludest<sup>91</sup>. Eesti siirdehindade regulatsiooni puhul on oluline, et siirdehindade määrmise § 18 lg 7 kohaselt peab siirdehindade dokumentatsiooni maht ja detailsus vastama konkreetse tehingu asjaoludele ja tehingu hinnale ning need peavad olema piisavad tõendamaks siirdehinna vastavust turuväärtusele. Seega lasub dokumentatsiooni koostamise kohustuse korral tõendamiskohustus maksumaksjal. Dokumentatsiooni koostamise kohustuse puudumise korral peab maksuhaldur põhjendama siirdehinna korrigeerimist tulenevalt uurimispõhimõttest ning koostama motiveeritud haldusakti vastavalt haldusmenetluse seaduse<sup>92</sup> (HMS) §-le 56. Seejuures MKS-i § 150 lg 1 sätestab, et maksuteates või maksuotsuses määratud maksusumma vaidlustamise korral peab maksumaksja esitama tõendeid ja põhjendusi, mis annaks alust arvata, et maksuhalduri arvestatud turuväärtus oli väär.<sup>93</sup> Järelikult peab siirdehinna korrigeerimise tulemusel määratud maksusumma vaidlustamise korral maksukohustuslane tõendama, et maksusumma määrati valesti.

Eeltoodust võib kokkuvõtlikult järeldada, et siirdehindade määramine ei ole maksumaksja jaoks lihtne ülesanne. Kui siirdehind on valesti määratud, siis toob see endaga kaasa maksuõiguslikud tagajärjed. Seega kui maksuhalduri arvamusel ei vasta äriühingu määratud siirdehind turuväärtusele, siis korrigeerib maksuhaldur siirdehinda selliselt, et siirdehind vastaks turuväärtusele. Sellisel juhul maksustatakse TuMS § 50 lg 4 alusel siirdehinna ja turuväärtuse vahe tulumaksuga. Olukorra muudab veelgi keerulisemaks asjaolu, et siirdehindu korrigeeritakse Eestis ja teistes välisriikides erinevalt. Eestis on teistsugune juriidilise isiku tulu maksustamise süsteem ehk kassapõhine süsteem. See tähendab, et tulu maksustatakse vaid selle väljamaksmisel. Traditsioonilise tulumaksuga riikides on kasutusel tekkepõhine süsteem. See tähendab, et tulu maksustatakse selle tekkimisel. Erinevad juriidilise isiku tulu maksustamise põhimõtted mõjutavad siirdehindade korrigeerimise ja maksustamise viise: Eestis maksustatakse siirdehindade korrigeerimisel siirdehinna ja turuväärtuse vahe, maailmas suurendatakse maksustatavat tulu siirdehinna võrra.

Tekkepõhiste sündmuste maksustamine üldiselt kassapõhise maksustamise raamistikus tekitab probleeme topeltnmaksustamise vältimisel. Kui ühel tehingupoolel tuvastatakse siirdehindadest

---

<sup>91</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 126–127.

<sup>92</sup> Haldusmenetluse seadus, 01.01.2002 – RT I, 13.03.2019, 55.

<sup>93</sup> TlnRnKo 3-18-308.

tulenevalt maksustatav sündmus tekkepõhiselt, siis teisel tehingupoolel ei teki väga suure tõenäosusega samal maksustamisperioodil tulumaksuga maksustatavat sündmust. Eestis on erinevalt teistest OECD riikidest aastas 12 tulumaksuga maksustamise perioodi. Seega võib esineda topeltmaksustamise vältimise mehhanismi kasutamisel ajaline erinevus kümnete ja sadade maksustamisperioodide ulatuses.<sup>94</sup> See raskendab topeltmaksustamise vältimise seisukohalt olukorda. (Siirdehindade topeltmaksustamist käsitleb autor täpsemalt töö järgmises, 3. peatükis).

---

<sup>94</sup> R. Ruusalu. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. MaksuMaksja, 2011, nr 5. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>.

### **3. SIIRDEHINDADE TOPELTMAKSUSTAMINE JA SELLE KÕRVALDAMINE**

#### **3.1. Majanduslik topeltmaksustamine siirdehindade korrigeerimisel**

Lähtudes ühetaolise maksustamise põhimõttest, mis tuleneb PS §-st 12, tuleb tulumaksuga maksustamisel juhinduda eesmärgist hoida ära kollisioonide teket. Kollisioonid võivad avalduda positiivsena (topeltmaksustamine) või negatiivsena (maksu vältimine). Maksumaksja seisukohast on põhirõhk muidugi suunatud positiivsete kollisioonide ehk topeltmaksustamise ärahoidmisele. Riigi huvi on loomulikult ka jälgida<sup>95</sup>, et maksumaksjatele ei tekiks topeltkoormust.

Topeltmaksustamine takistab rahvusvahelist kaubandust ja uute investeeringute tegemist, ei ole siiski topeltmaksustamine vastuolus rahvusvahelise õigusega ega keelatud juhul, kui topeltmaksustamine on legitimeeritud siseriikliku õigusega ning see on kooskõlas rahvusvahelise õigusega.<sup>96</sup> Hetkel puuduvad ka ühiselt kokkulepitud reeglid, mis sätestaks kindla korra, mille alusel ja milline riik peaks omapoolsest maksustamise õigusest loobuma.<sup>97</sup> Rahvusvahelise praktika järgi ei ole topeltmaksustamine soovitatav, mistõttu püüavad riigid kõrvaldada topeltmaksustamist.<sup>98</sup>

Riigikohus on mitu korda rõhutanud, et topeltmaksustamine on vastuolus maksuõiguse üldpõhimõtetega ning topeltmaksustamine võib toimuda üksnes erandlikel asjaoludel, kui see on sõnaselgelt seadusega sätestatud. Siseriiklikus maksuõiguses peab olema tagatud topeltmaksustamise vältimise põhimõte.<sup>99</sup>

Euroopa Liit püüab samuti tagada mehhanismid, millega võiks lahendada topeltmaksustamiseni viivad vaidlused.<sup>100</sup> OECD rõhutab, et OECD liikmesriigid on valinud rahvusvahelise maksustamise põhimõtted teenimaks korraga kahte eesmärki – kindlustada igale

---

<sup>95</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 182.

<sup>96</sup> A. Soom. Double Taxation Resulting from the ATAD: Is There A Relief? Master Thesis, Lund University, 2019, lk 12.

<sup>97</sup> K. Vogel, A. Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Introduction at marginal number 11, 2015, lk 14-15.

<sup>98</sup> J. Monsenego. Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market. An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation. IBFD Doctorial Series, 2012. Volume 22, lk 61.

<sup>99</sup> RKHKo 3-3-1-6-16 p 8. Vaata täpsemalt kohtulahendeid RKHKo 3-3-1-50-12, RKHKo 3-3-1-33-12.

<sup>100</sup> Nõukogu direktiiv (EL) 2017/1852, 10. oktoober 2017, maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus, preambula p 2.

jurisdiktsioonile kohane maksubaas ning vältida topeltmaksustamist, millega vähendatakse konfliktivõimalusi maksuhaldurite vahel ning edendatakse rahvusvahelist kaubandust ja investeringuid.<sup>101</sup> Topeltmaksustamist tuleb igal võimalikul juhul vältida, sest see võib takistada rahvusvahelist äritegevust ning investeringute liikumist.<sup>102</sup> Seega lähtuvad nii OECD, Euroopa Liit kui ka Eesti põhimõttest, et topeltmaksustamine tuleb kõrvaldada.

Rahvusvahelises praktikas kasutatakse termineid „juriidiline topeltmaksustamine“ ja „majanduslik topeltmaksustamine“. Juriidilise topeltmaksustamise all peetakse eelkõige silmas riikidevahelist topeltmaksustamist. See on olukord, kus ühte ja sama maksuobjekti maksustavad sama või samaliigilise maksuga eri riigid. Juriidiline topeltmaksustamine võib tekkida näiteks siis, kui isik saab tulu mitmest riigist ning tulu maksustatakse nii residentsusriigis kui ka tuluallikariigis. Sellise juhtumi lahendamiseks piisab tavaliselt residentsusriigi seaduse asjakohastest sätetest. Näiteks residentsusriik kas vabastab välismaalt saadud tulu tulumaksust või lubab välismaa tulumaksu kodumaisest tulumaksust maha arvata. Praktikas võib tekkida keerulisi probleeme näiteks sellest, et eri riigid piiritlevad tululiike erinevalt, tulust tehtavad mahaarvamised on erinevad jne. Taolisi kollisioone saab lahendada riikidevaheliste lepingutega<sup>103</sup> ehk maksulepingutega.

Majandusliku topeltmaksustamisega on tegemist juhtudel, kus juriidiliselt on maksumaksjad erinevad subjektid, kuid reaalselt maksustatakse ühte ja sama maksuobjekti mitu korda järjest ning seetõttu avaldub maksukoormuse majanduslik mõju mitmekordsena. Näitena võib tuua olukorra, kui mõni väljamakse maksustatakse saaja tuluna, kuid mingil põhjusel ei lubata seda väljamakset maksja maksustatavast tulust täies ulatuses maha arvata. Majanduslikku topeltmaksustamist on lihtne vältida siis, kui äriühing ja väljamakse saaja asuvad samas riigis. Rahvusvahelises plaanis on see märksa keerulisem, sest maksumäärad ja maksusüsteemid on riigiti erinevad.<sup>104</sup>

Siirdehindade topeltmaksustamise puhul ongi tegemist n-ö majandusliku topeltmaksustamisega, kuna tehingu osapooled ehk seotud isikud on küll erinevad juriidilised

---

<sup>101</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 14.

<sup>102</sup> OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017, lk 89.

<sup>103</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 182.

<sup>104</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 182–183.

isikud, kuid maksuobjektiks võib olla üks ja sama maksubaas.<sup>105</sup> Teisisõnu võib juhtuda, et maksuhaldur määrab tulumaksu nii ühele kui ka teisele tehingu osapoolle, kuid tulumaksu määramise aluseks on üks ja sama tehing<sup>106</sup> (siirdehind). Siirdehindade topeltmaksustamine võib leida aset nii siseriikliku tehingu kui ka piiriülese tehingu puhul.

### **3.2. Siirdehindade topeltmaksustamine ja selle kõrvaldamine rahvusvahelises maksuõiguses**

Piiriülese tehingu korral on siirdehindade topeltmaksustamise risk suur, kuna tehingu osapooled ei ole ühe ja sama riigi residendid. Reeglina määratakse juriidilise isiku residentsus selle järgi, kus juriidiline isik on asutatud. Sama põhimõtte sätestab ka TuMS § 6 lg 2. Tehingu seotud isikud tegutsevad erinevates riikides, kuid iga osapool allub oma riigi jurisdiktsioonile.

Olukord on veel keerulisem, kui riikide tulu maksustamise põhimõtted on absoluutselt erinevad. Nagu varem öeldud, ei maksustata traditsioonilise tulumaksusüsteemiga riikides siirdehinna ja turuväärtuse vahet nagu Eestis, vaid suurendatakse siirdehinna võrra äriühingu maksustatavat kasumit ning seda kasumit maksustatakse reeglina kord aastas.

Siirdehindade piiriülese topeltmaksustamise näide on järgmine. Eesti tütarettevõtte ostab kaupa Soome emaettevõttelt. Kauba hind on turuhinnast kõrgem. See tähendab, et kasumit siirdatakse Eestist Soome. Soomes maksustatakse juriidilise isiku tulu tekkepõhiselt ehk müügitulu maksustatakse tulumaksuga selle tekkimisel reeglina kord aastas. Eesti maksuhaldur maksustab siirdehinna korrigeerimisel tulumaksuga ostetud kauba siirdehinna ja selle turuväärtuse vahe. Siin tekibki olukord, et üht ja sama maksubaasi maksustatakse tulumaksuga nii Soomes kui ka Eestis. Tegemist on reaalse juhtumiga<sup>107</sup> ning praktikas juhtub seda kõige rohkem piiriülestes tehingutes Eesti naaberriikidega.

---

<sup>105</sup> M. Rasmussen. International Double Taxation. Wolters Kluwer, Law&Business, 2011, lk 2.

<sup>106</sup> M. Lang. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. IBFD, 2nd edition, 2013, lk 29-30.

<sup>107</sup> Soome Halduskohtu 4. märtsi 2013 otsus KHO:2013:36, mille alusel maksustati siirdehinna Soomes. Arvutivõrgus: <https://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1365150274729.html>.



### 3.2.1. OECD näidisleping kui topeltmaksustamise kõrvaldamise meede

Mitteresidendi Eestist saadud tulude ja Eesti residendi välismaalt saadud tulude maksustamise juures on oluline tähendus OECD riikidevahelisel tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingutel ehk maksulepingutel. Nende lepingute eesmärk on jagada maksustamisõigusi riikide vahel nii, et ei tekiks topeltmaksustamist.<sup>108</sup> Maksulepingutes on palju ühist, kuna riigid kasutavad OECD näidislepingut, kuid iga riigi maksuleping on individuaalne<sup>109</sup>. Praeguseks on Eesti sõlminud maksulepingud 60 riigiga<sup>110</sup>.

Näidislepingu artikkel 9 lubab korrigeerida omavahel seotud ettevõtjate (inglise keeles *associated enterprises*) vaheliste tehingute väärtusi. See säte annab lepingupooltele õiguse rakendada maksudest kõrvalehoidumise tõkestamiseks sarnaseid meetmeid, nagu on sätestatud TuMS § 50 lõikes 4, kuid paneb lepingupooltele ka kohustuse asuda omavahelises koostöös kõrvaldama siirdehinna korrigeerimisest tekkivat topeltmaksustamist (art 9 lg 2). Teisisõnu, kui üks riik suurendab oma residendist ettevõtja kasumit põhjusel, et selle ettevõtja tehingus teises riigis asuva ettevõtjaga kasutati turuhinnast erinevat hinda, siis peab teise riigi maksuhaldur vastavalt vähendama oma residendi maksustatavat kasumit.<sup>111</sup> Eesti siseriiklikus maksuõiguses on vastukorrigeerimise säte (siirdehindade määruse § 19 lg 1) ka olemas. Tegemist on rahvusvaheliselt tunnustatud siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise kõrvaldamise instrumendiga.

Piiriülese siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise näide on järgmine. Hargmaisel kontsernil on tehas T riigis T, mis müüb tooteid kontserni müügifirmale M riigis M, mis turustab ja müüb tooteid avalikkusele. Mõlemas riigis on n-ö traditsiooniline tulumaksusüsteem, st tekkepõhine kasumi maksustamine. Kui juriidilise isiku tulumaksumäär on riigis T 20% ja riigis M 38%, siis on kontserni tasemel arukam tehingu marginaali jagada niimoodi, et suurem osa sellest jääb riiki T ehk mitte riiki M. Kui tooted müüakse T-lt M-ile hinnaga (nt 100 eurot), mis on kõrgem kui omahind pluss transport (nt 50 eurot), kuid veidi

<sup>108</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 94.

<sup>109</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 95.

<sup>110</sup> Maksulepingud on kättesaadavad <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/valislepingud/tulu-ja-kapitalimaksuga-topeltmaksustamise-valtimise> (15.03.2020).

<sup>111</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid 2019, lk 85.

madalam kui turuhind miinus müügikulud (nt 110 eurot), siis suur marginaal (nt 50 eurot) jääb riiki T ja riigis M on marginaal vaid 10 eurot. Riigi M maksuhaldur ei aktsepteeri arvatavasti seda olukorda ja ta võib korrigeerida hinda nii, et tehingu kasumimarginaalist kuulub turundus- ja müügikuludele suurem osa kui tootmisele. Maksuhaldur võib hinda allapoole tuua (nt 80 eurot), kui ta leiab, et arvel esitatud hind (100 eurot) erineb hinnast, mida kasutavad sama või sarnase tehingu puhul mitteseotud tootjad ja müüjad. Tagajärjeks võib olla selline olukord, kus riik M maksustab kasumit suuruses 30 eurot (110 miinus 80), mitte 10 eurot (110 miinus 100). Kui riigis M toimunud hinnakorrigeerimisele ei järgne vastavat hinnamuudatust riigis T (siirdehinnaks loetakse 100 asemel 80), kuna riigi T maksuamet leidis, et arvel esitatud hind (100) oli adekvaatne, siis kannatab kontsern rahvusvahelise topeltmaksustamise all: kogu kasumimarginaalist (50) maksustatakse ühte osa (20) korraga kahes erinevas riigis<sup>112</sup>. Riigis M maksustatakse 20 eurot (30-st) ja riigis T maksustatakse samuti 20 eurot (50-st) ning topeltmaksustamise vältimiseks tuleb riigis T vähendada maksustatavat kasumimarginaali (50) 20 euro võrra. Seda tehakse põhjusel, et siirdehindade topeltmaksustamise vältimise ehk vastukorrigeerimise põhimõtte kohaselt tuleb tehingupoole kasumi suurendamise korral tagada ka teise tehingupoole kasumi vähendamine (OECD näidislepingu art 9 lg 2 ja siirdehindade määruse § 19 lg 1). Seega peaksid maksuhaldurid aktsepteerima mõistlikku hinnakujundamist. Hargmaiste kontsernide põhimure ei ole vältida ühekordset maksustamist, vaid topeltmaksustamist. Isegi kui hindu kasutatakse maksude vähendamiseks, on topeltmaksustamine selle eest ebaadekvaatne karistus.<sup>113</sup>

Üldjuhul teeb maksuhaldur vastukorrigeerimist vaid siis, kui ta aktsepteerib teise maksuhalduri esmast korrigeerimist. OECD näidislepingu kommentaarid artiklile 9 kohustavad vastukorrigeerimist tegema ainult juhul, kui maksuhaldur on esmase korrigeerimisega nõus.<sup>114</sup> Kui ühe riigi maksuhaldur ei nõustu teise riigi maksuhalduri esmase korrigeerimisega, siis saab maksuhaldur või maksumaksja algtada vastastikuse kokkuleppe menetluse kolme aasta jooksul alates esimesest teatest tegevuse kohta, mille tulemuseks on või võib olla topeltmaksustamine (siirdehindade määruse § 19 lg 2).

---

<sup>112</sup> B.J.M. Terra, P.J. Wattel. European Tax Law. Sixth Edition. Wolters Kluwer Law & Business 2012, lk 704–705.

<sup>113</sup> B.J.M. Terra, P.J. Wattel. European Tax Law. Sixth Edition. Wolters Kluwer Law & Business 2012, lk 704–705.

<sup>114</sup> OECD. Model Tax Convention. Full version, 2012, lk 444, C (9)-3, p 6.

OECD näidislepingu artikkel 25 reguleerib vastastikuse kokkuleppe menetlust. Seda võimalust sisaldavad ka kõik Eestis sõlmitud maksulepingud. OECD näidislepingu artikkel 25 loob lepinguosaliste jurisdiktsioonide maksuhalduritele riigisisest õigusest sõltumatu mehhanismi, mille abil maksulepingute alusel tekkinud maksuvaidlused ja üldised tõlgendamisküsimused lahendada. Vastastikuse kokkuleppe menetlusel (inglise keeles *mutual agreement procedure*, edaspidi MAP) on ülimalt oluline roll maksulepingute korrektsele ja eesmärgipärasele kohaldamisele, tõlgendamisele ning topeltmaksustamise kõrvaldamisele. Üks MAP-i ülesannetest on tagada, et maksumaksjaid, kellel on õigus taotleda lepinguga ettenähtud soodustuste kohaldamist, ei maksustataks kummaski lepinguosalistes jurisdiktsioonis viisil, mis ei ole kooskõlas maksulepinguga.<sup>115</sup> Siirdehindade kontekstis on tegemist olulise artikliga, kuna see annab lepinguosaliste riikide maksuhalduritele võimaluse konsulteerida üksteisega ning jõuda siirdehindade esmases korrigeerimises ning vastukorrigeerimises kokkuleppele<sup>116</sup>. See on eriti tähtis siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamiseks. Tuleb rõhutada, et vastastikuse kokkuleppe menetlus on tõhus meede rahvusvahelise topeltmaksustamise kõrvaldamiseks, kuid selle menetluse suur puudus on asjaolu, et menetlus võib kesta aastaid ning pooled ei pruugi kokkuleppele jõuda.

### **3.2.2. MLI kui topeltmaksustamise kõrvaldamise meede**

BEPS-i tegevuskava raames väljatöötatud meetmete eesmärk oli muuta vastastikuse kokkuleppe menetlus ehk MAP tõhusamaks ja tulemuslikumaks. Nende meetmete rakendamine pidi tagama maksulepingute korrektse ja järjepideva kohaldamise, selle kaudu vähendama juhusliku topeltmaksustamise riski ning andma maksumaksjale kindluse eeldatava maksutagajärje suhtes. BEPS-i tegevuskava osa nr 14 seadis kolm üldist eesmärki. Need eesmärgid kohustavad riike tagama, et (i) MAP-iga seotud lepingulisi kohustusi täidetakse heas usus ning MAP-i alusel algatatud maksuasjad lahendatakse võimalikult kiiresti; (ii) nende maksuasjade haldusmenetluse reeglid aitavad maksulepingutega seotud vaidlusi ennetada ja kiiresti lahendada ja (iii) maksumaksjatele, kelle maksustamine ei ole kooskõlas maksulepingu sätetega, oleks tagatud ligipääs MAP-ile. Nende kohustuste täitmiseks pakkus seesama BEPS

---

<sup>115</sup> Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri, SE 88, lk 10.

<sup>116</sup> OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, lk 432, p-d 10–11.

tegevuskavas spetsiifilisi meetmeid, millest osa on võimalik rakendada maksulepingute teksti tehtavate muudatuste kaudu. Tegevuskava järgi pidid riigid võimaldama ligipääsu MAP-ile siirdehinna juhtumite lahendamiseks ning MAP-i käigus saavutatud kokkuleppeid ka rakendada. Selleks, et tagada maksumaksjatele ligipääs MAP-ile, soovitatakse tegevuskava osas nr 14 muuta maksulepingute vastavat sätet viisil, mis annaks maksumaksjale õiguse pöörduda MAP-i algatamise taotlusega mõlema lepinguosalise jurisdiktsiooni maksuhalduri poole. Kuni 2017. aasta näidislepingu avaldamiseni kehtis põhimõte, et MAP-i algatamiseks peab maksumaksja pöörduma oma residendiriigi maksuhalduri poole, või juhul kui tegemist on juhtumiga, mis puudutab ebavõrdset kohtlemist kodakondsuse alusel, siis selle riigi poole, mille kodanik maksumaksja on. Jurisdiktsioonidel, kes mingil juhul ei saa maksumaksjale võimaldada pöördumist mõlema maksuhalduri poole, soovitatakse sisse seada kahepoolne teavitusmenetlus juhuks, kui see maksuhaldur, kelle poole maksumaksja esialgu pöördus, ei pea kaebust õigustatuks. Teavitusmenetlus peab sellisel juhul tagama, et ka teine maksuhaldur saaks hinnata, kas maksumaksja kaebuse peaks menetlusse võtma. Enamiku kehtivate maksulepingute alusel pole maksumaksjal võimalust teise riigi maksuhalduri poole pöörduda, kui tema residendiriigi maksuhaldur keeldub kaebust menetlusse võtmast. Selleks, et MAP-i käigus saavutatud kokkulepe ka ellu rakendataks, soovitati tegevuskava osas nr 14 lisada maksulepingutesse tekst, mis kohustaks lepinguosalisi MAP-i käigus saavutatud kokkulepet täitma riigisisestes õigusaktides sätestatud ajapiirangut kohaldamata. Sellist teksti sisaldab OECD näidislepingu artikli 25 lõike 2 teine lause. Jurisdiktsioonid, kellel pole võimalik sellist lubadust anda, peaksid oma maksulepingutesse lisama sellise sätte, mis piiraks aega, mil maksulepinguosaline jurisdiktsioon võib ettevõtja kasumit maksulepingu artikli 9 lg 2 alusel korrigeerida. Selline ajapiirang on vajalik, et vältida olukorda, kus pärast võimalikku MAP-i lahendust ei saa riik seda täita.<sup>117</sup>

BEPS-i projekti eesmärkide täitmiseks allkirjastasid OECD riigid 7. juunil 2017 maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni (inglise keeles *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, edaspidi MLI või

---

<sup>117</sup> Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri, lk 10–11.

mitmepoolne konventsioon). Eesti on mitmepoolsele konventsioonile alla kirjutanud 29. juunil 2018 Pariisis. Praeguseks on mitmepoolse konventsiooniga liitunud 87<sup>118</sup> riiki.

28. detsembril 2019 jõustus Eestis maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seadus. Sellega ratifitseeriti maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolne konventsioon. Nimetatud seaduse eelnõu seletuskirja järgi tõhustatakse mitmepoolse konventsiooni abil maksuvaidluste lahendamist ja vahekohtumenetlust. Seejuures on riikidele jäetud küllaltki suur paindlikkus, millises mahus nad soovivad konventsiooni oma maksulepingute suhtes kohaldada.<sup>119</sup>

Siirdehindade seisukohalt omavad tähtsust mitmepoolse konventsiooni 5. osa ehk artiklid 16 ja 17, mis reguleerivad vaidluste tulemuslikumat lahendamist. MLI artikkel 16 annab osalisriikidele võimaluse viia maksulepingute artikkel, mis reguleerib vastastikuse kokkuleppe menetlust, kooskõlla BEPS-i tegevuskava osa nr 14 miinimumstandardiga. Kui maksulepingus puudub vastastikuse kokkuleppe menetluse artikkel, on võimalus MLI reservatsioonide ja teatiste süsteemi abil see maksulepingu suhtes tekitada.<sup>120</sup>

MLI artikli 16 lg 1 näeb ette võimaluse pöörduda nii oma riigi kui ka maksulepingu teise riigi maksuhalduri poole. Kehtivate maksulepingute järgi on nii, et kui Eesti residendi arvamusel ei ole maksulepingut järgitud, siis Eesti resident saab taotluse esitada vaid Eesti pädevale isikule, st Maksu- ja Tolliametile, kolme aasta jooksul taotluse asjaolude selgitamiseks ja maksulepingu kohaldamiseks. MLI artikli 16 lg 2 sätestab, et kui pädev ametiisik leiab, et vastuväide on põhjendatud ning ta ei saa ise jõuda rahuldava lahenduseni, püüab ta lahendada juhtumi teise lepinguosalise jurisdiktsiooni pädeva ametiisikuga vastastikusel kokkuleppel eesmärgiga

---

<sup>118</sup> OECD. Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (28.02.2020). Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

<sup>119</sup> Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri, SE 88, lk 1.

<sup>120</sup> Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri, SE 88, lk 11.

vältida maksustamist, mis ei ole maksulepinguga kooskõlas. Saavutatud kokkulepe rakendatakse olenemata lepinguosaliste jurisdiktsioonide riigisisese õiguses sätestatud tähtaegadest. Seda lauset ei sisalda Kanada, Itaalia, Mehhiko, Suurbritannia ja Türgiga kehtivad maksulepingud. Kuna Kanadas on MLI ratifitseeritud, siis see tähendab, et MLI artikli 16 lg 2 kehtib ka Kanada suhtes, kuid Itaalia, Mehhiko, Suurbritannia ja Türgi suhtes käesolevat normi ei kohaldata, sest need riigid ei ole MLI-d ratifitseerinud. MLI artikli 16 lg 3 kohaselt püüavad lepinguosaliste jurisdiktsioonide pädevad ametiisikud kaetava maksulepingu tõlgendamisel ja kohaldamisel tekkivad küsimused lahendada vastastikusel kokkuleppel. Topeltmaksustamise kõrvaldamiseks võivad nad teineteisega nõu pidada ka maksulepingus käsitlemata juhtudel. See lause ei sisaldu Belgia, Iirimaa, Itaalia, Portugali, Suurbritannia ja Ukrainaga kehtivates maksulepingutes. See tähendab, et Belgia, Iirimaa, Portugal ja Ukraina võivad topeltmaksustamise kõrvaldamiseks Eestiga nõu pidada ka maksulepingus käsitlemata juhtudel, kuid Itaalia ja Suurbritannia seda teha ei saa, sest nad ei ole MLI-ga liitunud. Eeltoodud uued rahvusvahelised standardid kindlasti laiendavad maksumaksjate õigusi vastastikuse kokkuleppe menetluse raames.

MLI artikli 17 eesmärk on tagada, et kui üks lepinguosaline riik on oma riigi residendist ettevõtja maksubaasi hulka lisanud kasumi, mida teine riik on juba oma residendist ettevõtja kasumina maksustanud, siis teine riik korrigeerib maksusummat, mida ta oma ettevõtja kasumilt on juba kogunud. Maksusumma esmase korrigeerimise eeltingimus on, et esimesena mainitud lepinguosaline riik suurendab oma ettevõtja kasumit sellise kasumi võrra, mida see ettevõtja oleks teeninud, kui vaadeldavad ettevõtjad oleksid omavahelistes suhetes järginud sama laadi tingimusi nagu sõltumatud ettevõtjad. Selline maksusumma korrigeerimine toimub üldjuhul siirdehinna kindlaksmääramise reeglite alusel. Kui esmane korrigeerimine on tehtud siirdehinna reeglite alusel, on teine riik omakorda kohustatud korrigeerima maksusummat (vastukorrigeerimine), mida ta oma ettevõtjalt on juba kogunud, sest ühe tehingupoole kasumi suurendamine ühes riigis vähendab reeglina teise tehingupoole kasumit teises riigis. Kui vastukorrigeerimise kohustust ei oleks, tekiks majanduslik topeltmaksustamine, sest kaks riiki maksustavad sama tulu kahe erineva isiku käes. OECD näidislepingu kommentaar artiklile 9 kohustab vastukorrigeerimist tegema ainult juhul, kui maksuhaldur esmase korrigeerimisega sisuliselt nõustub. Kui teise riigi maksuhaldur esmase korrigeerimisega nõus ei ole, on maksumaksjal või maksuhalduril võimalus olukorra lahendamiseks algatada vastastikuse kokkuleppe menetlus. Siirdehinna korrigeerimise vaidlused on üks enimlevinud vaidluste liike,

mida riigid vastastikuse kokkuleppe menetluses lahendada püüavad.<sup>121</sup> Seega on vastastikuse kokkuleppe menetlusel oluline tähendus siirdehindade korrigeerimisest tekkivate topeltmaksustamise vaidluste lahendamisel. Vastastikuse kokkuleppe menetlus on piiriülese tehingu korral tõhus siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamise instrument. Samas peab rõhutama, et MLI artikkel 17 ei laienda Eestiga sõlmitud maksulepingute siirdehindade vastukorrigeerimise artikli 9 lõiget 2. Ainsad riigid, kellega Eesti on sõlminud maksulepingud, milles ei ole vastukorrigeerimise sätet, on Saksamaa ja Tšehhi. Need riigid ei ole MLI-d ratifitseerinud, järelkult ei saa nende suhtes kohaldada MLI artiklit 17.

MLI 6. osa reguleerib vahekohtumenetlust, kuid MLI artikkel 18 sätestab, et konventsiooniosaline saab otsustada, kas kohaldada seda osa oma maksulepingute suhtes. Paljud on seda vabatahtlikku lahendust kritiseerinud.<sup>122</sup> Nende hinnangul peaks välja töötama vaidluste lahendamise meetmed ning neid täiendama. Vastasel juhul kasvab topeltmaksustamisele viivate vaidluste arv.<sup>123</sup> Eesti on jätnud endale praegu õiguse mitte valida MLI-s siduvat vahekohtumenetluse osa. MLI vahekohtumenetluse osa on võimalik maksulepingutele ka hiljem laiendada.<sup>124</sup> Kui Eesti võtaks MLI vahekohtumenetluse osa üle, siis selle abil saaks kokku leppida vahekohtumenetluse reeglid selliste riikidega nagu Kanada ja Singapur. Järelikult oleks laiem nende riikide ring, kellega Eesti saaks kokku leppida vahekohtumenetluse toimumises, et siirdehindade topeltmaksustamise vaidlusi lahendada. Hetkeseisuga on Eesti eeltoodud võimalusest loobunud. Autori hinnangul suurendab see siirdehindade korrigeerimisest tulenevat topeltmaksustamise riski.

Kokkuvõtlikult saab järeldada, et siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise kõrvaldamiseks võivad piiriülese tehingu pooled tugineda Eestiga sõlmitud maksulepingule ja mitmepoolse konventsioonile (eeldusel, et välisriik on selle konventsiooniga liitunud) ning lahendada topeltmaksustamisega seotud vaidlused vastastikuse kokkuleppe menetluse raames. Kuid tuleb arvestada, et tegemist on ressursi nõudva menetlusega.

---

<sup>121</sup> Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri, SE 88, lk 13.

<sup>122</sup> K.A. Parillo. OECD Proposes Improvements to Treaty Dispute Resolution Process, WTD 2014, lk 244.

<sup>123</sup> C. HJI Panayi. Advanced Issues in International and European Tax Law. Oxford and Portland, Oregon 2018, lk 150. Vaata täpsemalt Itaalia siirdehindade topeltmaksustamisega seotud vaidluste kohta: R. Papotti, P. Giacometti, A. Alcara. Italy addresses double taxation arising from foreign TP adjustments, International Tax Review, 2019. Aarvutivõrgus: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kv1vbv1hvtcc/litigating-in-italy-transfer-pricing-dispute-resolution-evolves>

<sup>124</sup> Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri, SE 88, lk 14.

### **3.3. Siirdehindade topeltmaksustamise vältimine Euroopa Liidus**

#### **3.3.1. Vahekohtukonventsioon kui topeltmaksustamise kõrvaldamise meede**

Erinevalt käibemaksust ja aktsiisidest ei ole tulumaksu kohta Euroopa Liidus eriti palju direktiive välja antud. Olemasolevad neli direktiivi ja üks konventsioon reguleerivad tulumaksu üksikuid aspekte ning on peamiselt suunatud topeltmaksustamise vältimisele piiriülestes tehingutes.<sup>125</sup>

EL-is algasid äriühingute maksustamise arutelud juba 1960-ndatel, kui majandusliku ja poliitilise lõimumise tulemusel suurenes piiriülene tegevus ning ühtse turu arengut takistavad probleemid, nt topeltmaksustamine, muutusid olulisemaks. Alates 1990-ndatest on põhitähelepanu olnud selliste maksudega seotud takistuste kõrvaldamisel.<sup>126</sup> Siirdehindade korrigeerimisest tekkivat võimalikku topeltmaksustamist reguleeriv vahekohtukonventsioon 90/436/EMÜ<sup>127</sup> võeti vastu juba 1990. aastal. Selle konventsiooni eesmärk oli vältida siirdehindade topeltmaksustamist. Kui maksuhaldur asub siirdehindu korrigeerima, siis võib tekkida majanduslik topeltmaksustamine, kuna korrigeeritud kasumiosa maksustatakse mõlemas riigis. Topeltmaksustamise ärahoidmiseks nähaksegi ette menetlused, mille tulemusena peaks korrigeerimine tooma kaasa üheaegselt ühe tehingupoole tulu suurendamise ja teise tehingupoole tulu vähendamise. Sarnased sätted on olemas ka riikidevahelistes maksulepingutes ning riikide maksuseadustes, kuid liikmesriikide vaheline konventsioon annab lisavõimaluse pidada riikidevahelisi läbirääkimisi, et õiglane tulemus saavutada. Praktikas osutus vahekohtukonventsiooni alusel toimuv menetlus liiga kohmakaks. See ei taganud ka siiski vaidluste tõhusat lahendamist, kuna konventsioon on mõeldud rakendamiseks erandlikel juhtudel, kus muudest õigusaktidest tulenevad menetlused ei ole andnud tulemusi.<sup>128</sup> Siirdehindade määruse § 19 lg 4 kohaselt saab maksuhaldur algtada rahvusvahelise topeltmaksustamise kõrvaldamise menetluse Euroopa Liidu liikmesriigi maksuhalduriga seotud ettevõtjate kasumi korrigeerimisel tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise

---

<sup>125</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Eesti Maksumaksjate Liit, Tartu 2019, lk 41.

<sup>126</sup> Euroopa Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule. Euroopa Liidu õiglane ja tõhus äriühingute maksustamise süsteem: viis tähtsamat meetmevaldkonda. Euroopa Komisjon 2015, lk 3.

<sup>127</sup> Konventsioon 90/436/EMÜ topeltmaksustamise vältimise kohta seotud ettevõtete vaheliste tehingute hindade määramise korral, vastu võetud 23.07.1990.

<sup>128</sup> L. Lehis. Maksuõigus, Juura 2012, lk 251.



konventsiooni 90/436/EMÜ<sup>129</sup> (edaspidi vahekohtukonventsioon) alusel. Vastavalt vahekohtukonventsiooni § 6 lg-le 1 saab ettevõtte esitada taotluse kohalikule maksuhaldurile, kes omakorda peab algatama rahvusvahelise topeltmaksustamise kõrvaldamise menetluse kolme aasta jooksul alates taotluse esitamisest. Seega saab EL-i vahekohtu konventsiooni alusel maksumaksja algatada taotluse esitamisega vastastikuse kokkuleppe menetluse. Selle menetluse kohaselt teevad liikmesriigid kahe aasta jooksul koostööd, et topeltmaksustamisega seotud vaidlus lahendada. Kui vastastikusele kokkuleppele ei jõuta, toob see automaatselt kaasa vaidluse lahendamise menetluse, mille raames jõutakse siduva lõpliku otsuseni. Kaebus vaadatakse läbi nõuandekomisjonis, kuhu kuuluvad ka sõltumatud tunnustatud isikud.<sup>130</sup>

### **3.3.2. Maksuvaidluste lahendamise direktiiv**

2017. aastal võeti Euroopa Liidus vastu direktiiv 2017/1852<sup>131</sup>, millega nähakse ette uus maksuvaidluste lahendamise mehhanism.<sup>132</sup> 2019. aasta lõpus täiendati Eesti maksukorralduse seadust (MKS) uue peatükiga 14<sup>1</sup>. See reguleerib tulu või kapitali topeltmaksustamist kõrvaldavate välislepingute alusel tekkinud liikmesriikide vaheliste vaidluste lahendamise korda ning kaebuse esitanud isiku ja maksuhalduri õigusi ja kohustusi.

Võrreldes vahekohtukonventsiooniga sätestab direktiiv 2017/1852 detailsemad ning tõhusamad menetlusreeglid, annab kindlama ajaraamistiku vaidluste lahendamiseks ning tugevdab maksumaksja õigusi selles protsessis. Maksuvaidluse lahendamiseks tehtud lõplik otsus on maksuhalduritele siduv ning see viiakse täide, kui maksumaksja sellega nõustub.<sup>133</sup> Direktiiv tugineb suuresti vahekohtukonventsioonile, kuid direktiivi reguleerimisala on laiem. Erinevalt konventsioonist on direktiivi põhises menetluses kaebuse esitamise õigus nii füüsilistel kui ka juriidilistel isikutel. MKS-i täiendused näevad esitatavale kaebusele ette kindlad nõuded ja õiguse kaebus tagastada, kui kaebus ei vasta ettenähtud nõuetele või kui kaebaja ei esita nõutud

---

<sup>129</sup> Vahekohtukonventsiooni kohta: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en).

<sup>130</sup> Seletuskiri maksukorralduse seaduse, kohtute seaduse ja vedelkütuse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, SE 29, lk 6.

<sup>131</sup> Nõukogu direktiiv (EL) 2017/1852, 10. oktoober 2017, maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus.

<sup>132</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2019. MaksuMaksja, Tartu 2019, lk 44.

<sup>133</sup> Seletuskiri maksukorralduse seaduse, kohtute seaduse ja vedelkütuse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, SE 29, lk 1.

teavet või lisadokumente (MKS § 151<sup>8</sup>). Kaebuse vastuvõtmise korral püüavad maksuhaldurid vaidlust lahendada vastastikuse kokkuleppe menetluses (MKS §-d 151<sup>13</sup>–151<sup>16</sup>) nii, nagu näevad ette ka kehtivad välislepingud. Kui pädevad asutused ei sõlmi ettenähtud tähtjaks pädevate asutuste vastastikust kokkulepet, on kaebajale täiendava õiguskaitse võimalusena ette nähtud õigus taotleda asja läbivaatamist nõuandekomisjonis (MKS §-d 151<sup>17</sup>–151<sup>32</sup>). Nõuandekomisjoni asemel võib kaebuse kohta arvamuse anda ka alternatiivne vaidluste lahendamise komisjon (MKS § 151<sup>21</sup>), mille koosseis ja vorm võivad erineda nõuandekomisjoni omast. Nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni eesmärk on vajadusel koguda tõendeid, kuulata ära kaebaja ja anda kaebuse kohta aramus, mis on maksuhaldurite jaoks siduv, kui lõpliku otsuse tegemisel ei jõuta kokkuleppele. Välislepingutes ei ole reguleeritud seda, kuidas peaks maksuhaldurid kaebaja ära kuulama, kui nad on asunud vaidlust lahendama vahekohtus. MKS-i peatükis 14<sup>1</sup> on reguleeritud kaebaja ärakuulamist ja õigust ilmuda nõuandekomisjoni või alternatiivse vaidluste lahendamise komisjoni nõupidamisele.<sup>134</sup> Võrreldes vahekohtukonventsiooniga on direktiivi menetluskulude hüvitamise kord detailsem. Lisaks üldreeglile, et liikmesriigid jagavad kulusid omavahel, saab maksuhaldur teatud juhtudel nõuda kulude hüvitamist, näiteks kui nõuandekomisjon otsustab, et asjaomaste liikmesriikide pädevad asutused toimisid kaebust tagastades õiguspäraselt või kaebaja võtab kaebuse tagasi.

Autori hinnangul annab direktiivi 2017/1852 ülevõtmine liikmesriikide maksumaksjatele täiendava õigusinstrumendi, et siirdehindade korrigeerimisest tekkiv topeltmaksustamine kõrvaldada. Võrreldes vahekohtukonventsiooniga sätestab direktiiv vajaliku teabe esitamiseks konkreetsed tähtajad, et liikmesriikide koostöö ja teabevahetus toimiks efektiivsemalt. Lisaks peab mainima, et tegemist on direktiiviga, st Euroopa Liidu teise õigusaktiga ning selle direktiiviga seotud vaidlused kuuluvad Euroopa Kohtu pädevusse<sup>135</sup>. See tähendab, et Euroopa Kohtule saab esitada eelotsusetaotlused ning direktiivi saab otseselt kohaldada, kui seda ei ole liikmesriigi siseriiklikku õigusesse nõuetekohaselt üle võetud.

---

<sup>134</sup> Seletuskiri maksukorralduse seaduse, kohtute seaduse ja vedelkütuse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, SE 29, lk 3.

<sup>135</sup> P.V. Matos. Portugal implements EU's tax dispute resolution directive. International Tax Review, 2019. Arvutivõrgus: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1gts2qgwltccn/portugal-implements-eus-tax-dispute-resolution-directive>.

### 3.3.3. Siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamine Euroopa Liidu esmase õiguse kontekstis

On küsitav, kas piiriülese tehingu puhul on siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise näol tegemist Euroopa Liidu esmase õiguse rikkumisega. Küsimus on selles, kas piiriülese tehingu puhul peab liikmesriik tegema vastukorrigeerimise, et kõrvaldada siirdehindade esmasest korrigeerimisest tekkiv topeltmaksustamine piiriülese tehingu puhul. Seega võib küsida, kas sellises olukorras, kus liikmesriik ei tee eeltoodud vastukorrigeerimist, on tegemist asutamisvabaduse põhimõtte rikkumisega.

Euroopa Liidu toimimise lepingu (edaspidi ELTL) artikli 49 kohaselt keelatakse piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asutamisvabadust teise liikmesriigi territooriumil. Niiviisi keelatakse ka piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid. ELTL artiklid 49–55 näevad ette üldise asutamisvabaduse. Asutamine hõlmab äriühingute asutamist ning äriühingu filiaali või tegevuskoha loomist teises riigis. Teises liikmesriigis asuvatele isikutele tuleb tagada asutamisõigus samadel tingimustel nagu oma riigi juriidilistele isikutele.<sup>136</sup> Maksustamisel tuleneb sellest põhimõttest näiteks nõue, et teise liikmesriigi äriühingu tulu ei tohi maksustada kõrgema maksumääraga kui residendist äriühingu tulu.<sup>137</sup>

Vastavalt EL-i kohtupraktikale ei saa EL-i esmast õigust kohaldada juriidilise topeltmaksustamise probleemi lahendamiseks.<sup>138</sup> Kuid majanduslikku topeltmaksustamist on tõlgendatud kui asutamisvabaduse põhimõtte rikkumist.<sup>139</sup> Nagu eespool on juba mainitud, ongi siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise puhul tegemist majandusliku topeltmaksustamisega.

Siirdehindade korrigeerimise kontekstis on Euroopa Kohus arvamusel, et residendist juriidilised isikud ja teise liikmesriigi äriühingud on sarnases olukorras sõltumata asjaolust, et siirdehindade korrigeerimised avaldavad mõju ainult piiriülestele tehingutele.<sup>140</sup> Euroopa Kohtu asjas C-382/16 (*Hornbach-Baumarkt AG*) esitas Saksamaa kohus eelotsusetaotluse, et

---

<sup>136</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 246.

<sup>137</sup> EK C-311/97.

<sup>138</sup> P. Wattel, O. Marres, H. Vermuelen. 7th Student edition, Deventer: Wolters Kluwer 2018, lk 316.

<sup>139</sup> EK C-35/11, p 38.

<sup>140</sup> EK C-311/08, p-d 42–44.

täpsustada, kas kohtuasjas kõnealune õigusnorm, nimelt Außensteuergesetz<sup>141</sup> (AStG) § 1 lg 1 on asutamisvabadusega kooskõlas. AStG § 1 lõike 1 kohaselt korrigeeritakse maksumaksja tulu üksnes juhul, kui maksumaksjal on välisriigi äriühinguga ärisidemed. Seega korrigeeritakse residendist maksumaksja tulu, mida on vähendatud seetõttu, et ta on seotud isikuga kokku leppinud tingimustes, mis kolmandate isikute vahel oleksid ebatavalised, vaid siis, kui see isik asub väljaspool riigi territooriumi. Kui aga seotud isiku puhul on tegemist maksukohustuslase samas riigis asuva tütarettevõtjaga, ei korrigeerita tulu AStG § 1 lõike 1 ega ühegi teise riigisisese õigusnormi alusel. Sellest tuleneb, et asjaomase liikmesriigi residendist emaettevõtjat, kellel on osalus teises liikmesriigis asuvas äriühingus, käsitletakse ebasoodsamalt võrreldes olukorraga, kui tal oleks osalus residendist äriühingus. Euroopa Kohtu praktika järgi võib selline residendist äriühingute erinev maksuõiguslik kohtlemine selle põhjal, kus on nende äriühingute asukoht, kellega on kokku lepitud tingimustes, mis kolmandate isikute vahel oleks ebaharilikud, kujutada endast asutamisvabaduse piirangut ELTL artikli 49 tähenduses. Äriühing võib seetõttu loobuda tütarettevõtja omandamisest, asutamisest või hoidmisest mõnes teises liikmesriigis peale oma asukohaliikmesriigi või teises liikmesriigis asuva äriühingu olulise osaluse omandamisest või säilitamisest, kuna piire ületavas olukorras tekib tal maksude maksmise kohustus seoses tehingu tegemisega tingimustel, mis ei vasta neile tingimustele, millistel see tehing oleks tehtud sõltumatute kolmandate isikute vahel.<sup>142</sup> Teiste sõnadega, Saksamaal korrigeerib maksuhaldur siirdehindu vaid siis, kui tegemist on piiriülese tehinguga. Kuna rahvusvahelised kontsernid ja residendist juriidilised isikud on võrreldavad, siis siirdehindade korrigeerimine, mida kohaldatakse ainult piiriüleste tehingute puhul, asetab hargmaised ettevõtted ebasoodsamasse olukorda. Seetõttu on tegemist asutamisvabaduse piiramisega. Sellegipoolest saab selline piirang olla õigustatud vaid ülekaaluka avaliku huvi olemasolul, näiteks tasakaalustatud maksubaasi jaotamine liikmesriikide vahel.<sup>143</sup>

Euroopa kohtupraktika kohaselt võib vajadus säilitada liikmesriikide vaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus põhjendada erinevat kohtlemist siis, kui asjasse puutuva regulatsiooni eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes. Euroopa Kohus leidis, et liikmesriigi residendist äriühingute võimalus kanda oma kasum ebatavaliste või tasuta

---

<sup>141</sup> Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen. Erlassen am 8.09.1972 (2.04.2020). Arvutivõrgus: <https://www.gesetze-im-internet.de/astg/index.html>.

<sup>142</sup> EK C-382/16, p 33.

<sup>143</sup> A. Soom. Does the European Union Primary Law Require Member States to Make Corresponding Adjustments? EC Tax Review, Volume 29, Issue 2, 2020, lk 99.

soodustustena üle nendega seotud äriühingutele, mis asuvad teistes liikmesriikides, võib ohustada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel ning et liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette residendist äriühingu maksustamise selliste soodustuste osas, kui ta on neid andnud teises liikmesriigis asuvale äriühingule, võimaldavad esimesena nimetatud liikmesriigil teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbi viidud tegevuse suhtes. Euroopa Kohus lisas, et niisugused liikmesriigi õigusnormid järgivad ülekaalukast üldisest huvist tulenevaid asutamislepinguga kooskõlas olevaid õiguspäraseid eesmärgi ja need on selliste eesmärkide saavutamise tagamiseks sobivad.<sup>144</sup> Järelikult ei saa liikmesriigid käsitleda siirdehindade esmast korrigeerimist kui asutamisevabaduse rikkumist. Kuna siirdehindade (esmane) korrigeerimine ongi siirdehindade topeltmaksustamise põhjus ning vastukorrigeerimine on vaid topeltmaksustamise kõrvaldamise meede, siis võib järeldada, et siirdehindade topeltmaksustamine ei ole kahe liikmesriigi probleem<sup>145</sup>, vaid lubatava piirangu tulemus, mis on kooskõlas EL-i esmase õigusega.<sup>146</sup>

Eeltoodust lähtuvalt ei saa liikmesriigid siirdehindade korrigeerimisel või vastukorrigeerimisel tugineda EL-i esmasele õigusele. Seega peavad liikmesriigid vaidluste lahendamiseks, sh topeltmaksustamise kõrvaldamiseks, piirduma vahekohtkonventsiooni ja direktiiviga 2017/1852. Eesti on direktiivi 2017/1852 üle võtnud 2019. aasta lõpus ehk maksukorralduse seadust (MKS) täiendati uue 14<sup>1</sup>. peatükiga. Selle näol on tegemist täiendava õigusmeetmega, mille abil liikmesriikide maksumaksjate jaoks siirdehindade korrigeerimisest tekkiv topeltmaksustamine kõrvaldada.

### **3.4. Siseriiklike tehingute topeltmaksustamine ning selle kõrvaldamine Eesti maksuõiguses**

Siseriiklike tehingute puhul võib kahe Eesti residendist juriidilise isiku (TuMS § 6 lg 2 tähenduses), kes on omavahel seotud TuMS § 8 lg 1 mõttes, vahel tehtud tehingu hinna korrigeerimisel tekkida topeltmaksustamine. Siirdehindade siseriikliku topeltmaksustamise kõrvaldamist reguleerivad TuMS § 50 lg 5 ja siirdehindade määruse § 19.

---

<sup>144</sup> EK C-382/16, p-d 43-44.

<sup>145</sup> P. Wattel, O. Marres, H. Vermuelen. 7th Student edition, Deventer: Wolters Kluwer 2018, lk 55.

<sup>146</sup> A. Soom. Does the European Union Primary Law Require Member States to Make Corresponding Adjustments? EC Tax Review, Volume 29, Issue 2, 2020, lk 100.

Vastavalt TuMS § 50 lõikele 5 ei maksustata tulumaksuga seotud isikute vahel tehtud tehingu hinna ja turuväärtuse vahet, kui juriidiline isik on sellelt tulumaksu tasunud või sellelt on tulumaks kinni peetud. Teisisõnu on siirdehinna regulatsiooni alt (TuMS § 50 lg 4) välistatud kõik sellised tehingud, millelt on tulumaks makstud või kinnipeetud mõne muu TuMS-i sätte alusel, näiteks töö- või teenustasud, intressid, litsentsitasud, erisoodustused, kingitused, dividendid<sup>147</sup>, et kõrvaldada topeltmaksustamist enne siirdehinna korrigeerimist. TuMS § 50 lg 5 järgi ei saa topeltmaksustamist kõrvaldada pärast siirdehindade korrigeerimist.

Eesti siirdehinna sätete eesmärk on maksustada seotud isikute vahelise tehingu hinna ja turuhinna vaheline erinevus. TuMS § 50 lõikega 5 täpsustatakse, et selline maksustamine võib olla vaid ühekordne. Näiteks kui mitteresidendile makstav intress ületab võlakohustuse tekkimise ja intressi maksmise ajal sarnastel tingimustel sarnaselt võlakohustuselt makstava intressi summat (TuMS § 29 lg 7) ning tekkinud intresside summade vahelt on tulumaks TuMS § 41 lg 1 punkti 4 kohaselt kinni peetud, siis täiendavat maksukohustust TuMS § 50 lg 4 alusel enam ei teki.<sup>148</sup>

Selleks, et siirdehindade regulatsioon saaks mõistlikult toimida, eksisteerib vaikimisi eeldus, et ettevõtete kasumeid maksustatakse ning ettevõtted esitavad tuludeklaratsioonid oma aastatulude kohta. Õiglane maksustamine tagatakse OECD riikides üldiselt niimoodi, et kui tuvastatakse turuhinnale mittevastavad tehinguhinnad seotud isikute vahel, siis tehingu ühel osapoolel suurendatakse maksustatavaid tulusid sama suure summa võrra. Niisuguse meetmega tagatakse tulude õige maksustamine selles jurisdiktsioonis ja selles ettevõttes, kus tulu tekib, õiglaste hindade kasutamisel ning välditakse efektiivselt ka topeltmaksustamist. Eesti süsteem on siiski põhimõtteliselt teistsugune. Eesti ettevõtete kasumit ei maksustata seni, kuni kasumit ei maksta välja dividendidena, ning maksustamisperiood on kalendrikuu. Eestis ei maksustata ettevõtte tulusid aasta baasil. On suur risk, et TuMS § 50 lg 4 kohaselt maksustatakse teatud tehinguid, ilma et oleks tagatud topeltmaksustamise vältimine. Paraku see Eestis paljudel juhtudel niimoodi ongi. Siirdehindadest tulenevat maksustamist rakendatakse kui eraldi maksustamise kontseptsiooni. See võib põhjustada topeltmaksustamise ning toimida ettevõtluskeskkonda halvendava tegurina. Eesti maksusüsteemi kohaselt ei ole ettevõtte

---

<sup>147</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 226.

<sup>148</sup> Seletuskiri tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu juurde, 723 SE, lk 23–24.

tekkepõhine kasum kunagi maksustamise objekt, välja arvatud ühel juhul – kui tegemist on siirdehindadest tuleneva maksustamisega TuMS § 50 lg 4 alusel. Seejuures ei oma tähtsust, kas teistsuguse siirdehinna kasutamise korral oleks maksumaksjal tekkinud maksustatav sündmus või mitte. Turuhinnale mittevastava hinna tuvastamise korral toimub maksustamine. Näiteks kui ettevõtte annab oma tütarettevõttele 0%-ga laenu, siis on siirdehindade regulatsiooni järgi üldiselt tegemist maksustatava sündmusega, sest omavahel mitteseotud isikud üksteisele reeglina intressivaba laenu ei anna. Kui ettevõtte oleks andnud laenu tütarettevõttele turuhinnale vastava intressimääraga, siis ei oleks sellegipoolest tekkinud maksustatavat sündmust. Järelikult tekitab siirdehindade regulatsioon täiendava iseseisva maksustatava sündmuse.<sup>149</sup>

Siseriikliku siirdehindade topeltmaksustamise näide (vt Lisa 2) on järgmine. Eestis tegutsevad ema- ja tütarettevõtjad sõlmisid müügilepingu, mille kohaselt emaettevõtte müüb tütarettevõttele tooteid. Maksuauditi tulemusel leidis maksuhaldur, et seotud osapoolte vahel tehtud tehingu hind ei vasta turuväärtusele. Täpsemalt on hind turuväärtusest kõrgem ehk toimub kasumi siirdamine tütarettevõttelt emaettevõttele. Võib öelda, et sisuliselt on tegemist dividendi väljamaksmisega. Maksuhaldur teeb maksuotsuse, mille kohaselt korrigeerib siirdehinna ning määrab tütarettevõttele tulumaksu TuMS § 50 lg 4 alusel, sest seotud osapoolte vahel tehtud tehingu hind on turuväärtusest erinev. Seega maksustatakse tehingu hinna ja turuväärtuse vahe. Tütarettevõtte maksab tulumaksu. Emaettevõtte sai kasumit rohkem, kui pidi saama (hind oli turuväärtusest kõrgem), ning seda kasumit on juba maksustatud ehk tütarettevõtja on tulumaksu TuMS § 50 lg 4 alusel tasunud. Kuid mõne aja pärast jaotab emaettevõtte kasumit TuMS § 50 lg 1 alusel, sh jaotatakse seda kasumit, mida emaettevõtte ei oleks kätte saanud, kui siirdehind vastaks turuväärtusele. Makstes dividendid välja ehk jaotades kasumit, tekib majanduslik topeltmaksustamine, sest sama maksubaas on maksustatud nii siirdehindade maksustamisel TuMS § 50 lg 4 alusel kui ka dividendide väljamaksmisel ehk kasumi jaotamisel TuMS § 50 lg 1 alusel. Järelikult, rääkides topeltmaksustamisest siirdehindade seisukohalt, esineb siirdehindade korrigeerimisel topeltmaksustamise risk.

Autor toob järgnevalt täpselt sama näite, kuid koos numbritega, et lugejal oleks lihtsam loogikat jälgida. Mõlemad juriidilised isikud (A ja B) on Eesti residendid ning nad on seotud isikud, kuna A on tütarettevõtte ja B on emaettevõtte. A ostis B-lt kaupa hinnaga 100 eurot. Maksuhalduri arvamusel on kauba turuhind 60 eurot. Maksuhaldur korrigeerib siirdehinna ja

---

<sup>149</sup> R. Ruusalu. Siirdehindade aluspõhimõtted. MaksuMaksja, 2013, nr 10.

maksustab turuväärtuse ja siirdehinna vahe (40 eurot) tulumaksuga TuMS § 50 lg 4 alusel. Kuna B müüs kaupa turuväärtusest kõrgema hinnaga (100 eurot), siis B sai rohkem kasumit, kui B oleks pidanud saama (40 euro võrra rohkem). See on juba maksustatud TuMS § 50 lg 4 alusel ning tulumaksu on maksnud A. Kui B jaotab saadud kasumit (40 eurot, mida B ei oleks pidanud saama, kui tehingu hind oleks olnud 60 eurot, mitte 100 eurot), siis maksustatakse 40 eurot ka TuMS § 50 lg 1 alusel. Siin tekibki siseriiklik topeltmaksustamine.

Pikka aega puudus Eestis siirdehindade topeltmaksustamise tehniline lahendus. 2012. aastal tehti täiendused tulumaksudeklaratsiooni vormil INF 11 (alates 01.01.2015 tulumaksudeklaratsiooni vormi TSD lisa 7 II osas). Sellega võrdsustati siirdehinna korrigeerimise tulemusel saadud tulumaksu maksmise kohustus dividendiga. Sellele maksumaksjale, kellele määrati siirdehinna korrigeerimise tulemusel tulumaksu maksmise kohustus, anti õigus selles ulatuses dividende maksuvabalt välja maksta.<sup>150</sup> Autorile jääb arusaamatuks, milline on siirdehindade korrigeerimise tulemusel tulumaksu maksmise kohustusest vabastamise õiguslik alus.

TuMS § 50 lg 6 viitab siirdehindade määrusele, mis omakorda reguleerib muu hulgas siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamist (siirdehindade määruse § 19). Siirdehindade määruse § 19 lg 1 sätestab, et kui siirdehind erineb turuväärtusest ning maksuhaldur kasutab tulumaksu määramisel turuväärtust, tekib seotud isikute topeltmaksustamine. Siirdehindade määruse § 19 lõike 1 teise lause järgi saab topeltmaksustamist kõrvaldada, kui maksuhaldur korrigeerib vastavalt ka teise tehingupoole kasumit. Siirdehindade määruse § 19 lõike 1 teine lause sätestab siirdehindade vastukorrigeerimise üldtunnustatud põhimõtte, mida rakendavad traditsioonilise tulumaksusüsteemiga riigid.

Rahandusministri 29. novembri 2010 määruse nr 60 muutmise määruse (2011) eelnõu seletuskirja järgi korrigeeritakse topeltmaksustamise vältimiseks tehingu teise osapoole maksukohustust siirdehindade määruse § 19 lg 1 alusel ning tulumaksudeklaratsiooni vormi INF 11 täidab tehingu osapool, kes kasutab siirdehinna topeltmaksustamise vältimise õigust, ehk isik, kelle teise tehingupoole kasumit on siirdehinna turuväärtuse maksustamisel

---

<sup>150</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid. Tartu 2019, lk 88.



suurendatud.<sup>151</sup> Tulenevalt Eesti tulumaksusüsteemi spetsiifikast ei saa seda põhimõtet rakendada siseriiklike tehingute suhtes, kuna Eesti äriühingu kasum ei ole maksuobjekt. Sellest tulenevalt toimub siirdehindade maksustamine mitte maksustatava tulu suurendamise kaudu nagu traditsioonilise juriidilise isiku tulumaksuga riikides, vaid tehingu hinnavahet maksustatakse iseseisva maksuobjektina.<sup>152</sup> Seega ei anna vastukorrigeerimine mingit tulemust siirdehindade topeltmaksustamise vältimiseks siseriiklike tehingute puhul<sup>153</sup>, kuid seda põhimõtet kindlasti tuleb rakendada piiriüleste tehingute suhtes, mille üks osapool on residendist juriidiline isik.

Eesti tulumaksu spetsiifika tõttu ei saa siseriiklikes tehingutes siirdehinna vastukorrigeerimise abil topeltmaksustamist kõrvaldada. Kuna Eestis on juriidilise isiku tulumaks kassapõhine, siis siseriiklikes tehingutes ei toimu topeltmaksustamise kõrvaldamine vastukorrigeerimise kaudu, vaid tulumaksu maksmisest vabastuse rakendamise teel. Järelikult, kui juriidilisele isikule määrati tulumaks siirdehinna korrigeerimise tulemusel, st TuMS § 50 lg 4 alusel, ning tegemist on siseriikliku tehinguga, siis kasumisiirde saajale peab olema tagatud kasumi jaotamise maksuvabastus. Selline lahendus võimaldab kõrvaldada siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise siseriiklike tehingute puhul. Autor on seisukohal, et siirdehindade määruse § 19 lõiget 1 ei saa käsitleda kasumisiirde saajale antava maksuvabastuse õigusliku alusena. Lähtudes õigusselguse põhimõttest, oleks vaja täiendada siirdehindade määruse § 19 lõiget 1 selliselt, et see õigusnorm annaks kasumisiirde saajale õiguse jaotada kasumit tulumaksuvabalt pärast siirdehinna korrigeerimist.

Eespool nimetatud kasumi jaotamise maksuvabastus ei ole siiski siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamiseks alati sobiv lahendus. Samas võib siirdehind liikuda dividendiga võrreldes tagurpidi – näiteks võib emaettevõtte suunata oma kasumit tütarettevõttesse. Sel juhul oleks õigem lugeda kasumi siirdamist hoopis omakapitali sissemaksiks<sup>154</sup>. Selline varjatud investeering tuleks võrdsustada avalikuga – nii selle

---

<sup>151</sup> Seletuskiri rahandusministri 29. novembri 2010 määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine” muutmise määruse eelnõu juurde, lk 4.

<sup>152</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 226.

<sup>153</sup> R. Ruusalu. L. Lehis. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. Lasse Lehise kommentaar. MaksuMaksja 2011, nr 5. Arvutivõrgus:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>.

<sup>154</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid. MaksuMaksja, 2019, lk 88.

sissemaksmine kui ka väljavõtmine peab olema maksuvaba.<sup>155</sup> Autori arvates on eeltoodud juhul tegemist ebavõrdse kohtlemisega. Eesti tulumaksusüsteemi spetsiifika seisnebki selles, et maksustatakse tulumaksuga juriidilise isiku kasumi jaotamist ning investeeringud on maksuvabad. Ühetaolise maksustamise põhimõtet rakendades oleks pidanud siseriiklikku n-ö kasumi siirdamist emaettevõttest tütarettevõttesse vabastama tulumaksuga maksustamisest võrdselt omakapitali sissemaksega. Autor peab vajalikuks täiendada tulumaksuseaduse siirdehindade regulatsiooni selliselt, et siirdehindade korrigeerimise õiguslik alus ei laieneks kasumi siirdamisele emaettevõttest tütarettevõttesse, sest kõnealusel juhul on sisuliselt tegemist investeeringuga. Kehtiv siirdehindade regulatsioon ei näe sellist õigust ette ehk TuMS § 50 lõike 4 alusel saab maksuhaldur korrigeerida ka emaettevõttest tütarettevõttesse siirdatud kasumit. Kuid Eesti tulumaksusüsteemi spetsiifika ongi selles, et äriühingu omakapitali tehtud sissemaksed nii füüsilise kui ka juriidilise isiku poolt on tulumaksu maksmisest vabastatud. Vastavalt TuMS § 15 lg 4 p-le 10 ei maksustata residendist füüsilise isiku tulu äriühingus osaluse (aktsiad, osad, osamaks, sissemakse) suurendamisest või omandamisest mitterahalise sissemakse teel. Juriidiliste isikute poolt makstud omakapitali sissemakseid Eestis ei maksustata, kuna TuMS § 50 lg 1 kohaselt maksab residendist juriidiline isik tulumaksu vaid kasumieraldistena jaotatud kasumilt. Riigikohus on samuti rõhutanud, et Eesti tulumaksusüsteemis on juriidilise isiku maksuobjektid loetletud ammendavalt ning juriidilistel isikutel ei tule tulumaksu tasuda mitte tuludelt (kasumilt), vaid jaotatud kasumilt.<sup>156</sup> Äriühingu omakapitali sissemaksed on omakorda maksuneutraalsed. Kasumi siirdamist emaettevõttest tütarettevõttesse ei saa maksustada nagu siirdehinda ka õiguskindluse põhimõttest tulenevalt.

Autori hinnangul tuleb TuMS § 50 lõiget 4 täiendada selliselt, et vabastada siirdehinnad tulumaksuga maksustamisest eeldusel, et kasum liigub emaettevõttest tütarettevõttesse. Kehtiv siirdehindade regulatsioon ei reguleeri eeltoodud juhtumit. Autor on seisukohal, et kehtiv siirdehindade regulatsioon peab hõlmama eelkirjeldatuga sarnased juhtumid, võttes arvesse Eesti tulumaksu süsteemi spetsiifikat.

---

<sup>155</sup> R. Ruusalu. L. Lehis. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. Lasse Lehise kommentaar. MaksuMaksja 2011, nr 5. Arvutivõrgus:

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>.

<sup>156</sup> RKHKo 14.05.2012, nr 3-3-1-12-12.

Praktikas tuleb tihti ette, et tehingu teine pool (kasumisiirde saaja) ei teagi, et maksuhaldur on tehingu siirdehinna korrigeerinud ning kasumisiirde saaja saab selles ulatuses dividende maksuvabalt välja maksta. Võrreldes maksuhalduriga on maksumaksja nõrgem pool. Tulenevalt uurimispõhimõttest, mille sätestab MKS-i § 11, peab maksuhaldur maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel arvestama kõiki asjas tähendust omavaid, sh nii maksukohustust suurendavaid kui ka vähendavaid asjaolusid. Järelikult on maksuhalduril maksumenetluse raames selgitamiskohustus. Kasumisiirde saajal tekib õigus jaotada kasumit tulumaksuvabalt pärast siirdehinna korrigeerimist, st pärast tulumaksu määramist ehk pärast maksumenetluse lõppemist. Sellest tulenevalt ei saa autori hinnangul kasumisiirde saaja õigusest mitteteavitamist käsitleda selgitamiskohustuse (MKS § 14) rikkumisena. Võttes arvesse, et maksumaksja on võrreldes maksuhalduriga nõrgem pool ning siirdehindade temaatika ei ole maksumaksja jaoks lihtne valdkond, siis võiks eeltoodud probleemi lahendus olla maksuhaldurile teavitamiskohustuse kehtestamine.

MKS-i § 103 lg 1 p 3 annab topeltnaksustamise vältimiseks maksuhaldurile õiguse maksuotsust muuta või tunnistada maksuotsus kehtetuks olukorras, kus on määratud kaks teineteist välistavat maksuotsust, arvestades välislepingus sätestatud. Sarnane norm kehtib ka vastutusotsuse puhul – MKS-i § 104 lg 2 viitab MKS-i §-le 103. Neid õigusnorme rakendatakse kahe maksuotsuse olemasolu korral, mille tõttu tekibki topeltnaksustamine. Seega ei saa maksumaksja tugineda MKS-i § 103 lg 1 p-le 3, et eelkirjeldatud dividendide väljamaksmise maksustamisest vabastamist rakendada.

Siirdehindade määruse § 19 lg 3 sätestab, et maksu tasumise õigusliku aluse äralangemise korral võimaldab maksuhaldur riigisisese topeltnaksustamise vältimiseks teisele tehingupoolele ettenähtust suurema maksusumma tagastamist või tasaarvestamist vastavalt maksukorralduse seadusele. Autorile jääb see säte arusaamatuks. Siirdehindade määruse seletuskirja kohaselt saab siseriiklikult topeltnaksustamise kõrvaldada maksukorralduse seaduse alusel ning teisel tehingupoolel on õigus esitada maksuhaldurile taotlus maksuseaduses ettenähtust suurema tasutud maksusumma tagastamiseks või tasaarvestamiseks kolme aasta jooksul alates topeltnaksustamise tekkimisest. Maksuhaldur arvestab siirdehinna turuväärtusele viimisega ühele tehingupoolele kaasneva täiendava maksukohustuse määramist teise tehingupoole

maksukohustuse määramisel.<sup>157</sup> Nagu varem on käsitletud, ei saa Eestis siseriiklikult topeltmaksustamist kõrvaldada teise tehingupoole maksukohustuse korrigeerimise, n-ö vastukorrigeerimise kaudu. Selle lõigu alguses tsiteeritud õigusnorm tekitab palju küsimusi ja ebaselgust, kuna norm viitab MKS-i deklaratsiooni parandamise ja maksuotsuse muutmise sätetele, mis teeb topeltmaksustamise kõrvaldamise protseduuri veel keerulisemaks. Mõistlik oleks kehtestada norm, mis sätestab kasumisiirde saaja kasumi jaotumisest vabastamise õiguse. Autor on seisukohal, et siirdehindade määruse § 19 lõiked 1 ja 3 ei täida oma eesmärki. Need normid ei sätesta kasumisiirde saaja jaoks siseriikliku tehingu puhul selget topeltmaksustamise kõrvaldamise korda. Õigusselguse põhimõtte (PS § 13 lg 2) kohaselt peab isikul olema võimalik piisava selgusega ette näha, missuguse õigusliku tagajärje üks või teine tegu kaasa toob, kuna normi määratletuse hindamisel on mõõdupuuks normi adressaadiks olev kujuteldav keskmiste võimetega isik.<sup>158</sup> Samas nõutakse õiguskindluse põhimõtte (PS § 10) järgi, et maksuseadus peab olema sedavõrd konkreetne, et tõlgendamis- ja valikuvõimalusi jääks võimalikult vähe.<sup>159</sup> Järelikult tuleb kaaluda selle õigusnormi muutmist.

Kolmandate riikide puhul, kellega Eesti ei ole maksulepinguid sõlminud, on siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamise seisukohalt olukord veel keerulisem. Nende kolmandate riikide suhtes ei kehti eespool vaadeldud siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise kõrvaldamise õigusinstrumendid, nagu vahekohtukonventsioon, ülevõetud direktiiv 2017/1852 ehk MKS-i 14<sup>1</sup>. peatükk ning mitmepoolne konventsioon.

Euroopa Kohus rõhutab, et liikmesriikide ülesanne on võtta vajalikke meetmeid topeltmaksustamise ennetamiseks, kasutades eelkõige rahvusvahelises maksunduses järgitavaid pädevuse jaotamise kriteeriume.<sup>160</sup> Eesti on võtnud topeltmaksustamise kõrvaldamiseks erinevaid meetmeid: Eesti on sõlminud 60<sup>161</sup> riigiga maksulepingud; Eesti on liitunud vahekohtukonventsiooniga ning mitmepoolse konventsiooniga ning üle võtnud Euroopa Liidu direktiivi 2017/1852.

---

<sup>157</sup> Seletuskiri rahandusministri määruse „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid” eelnõu juurde, lk 5.

<sup>158</sup> RKPJKo 3-4-1-14-06, p 23.

<sup>159</sup> L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica 1999, nr 5.

<sup>160</sup> EK T-131/16 ja T-263/16, p 71.

<sup>161</sup> Maksulepingud on kättesaadavad: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/topeltmaksustamise-valtimise-lepingud> (08.04.2020).

Võib küsida, mis juhtub, kui siirdehindade korrigeerimisest tekkiv topeltmaksustamine leiab aset piiriüleses tehingus, mille osapooled on Eesti äriühing ja näiteks Venemaa ettevõtte. Kõigi nende kolmandate riikide suhtes, kellega Eesti ei ole maksulepinguid sõlminud (sh Venemaa), eksisteerib kõrge topeltmaksustamise risk just siirdehindade puhul, sest nende riikide suhtes ei kehti sellised topeltmaksustamise kõrvaldamise meetmed nagu maksuleping, vahekohtukonventsioon, ülevõetud direktiiv 2017/1852 (MKS-i 14<sup>1</sup>. peatükk) ning mitmepoolne konventsioon. Seetõttu on eriti oluline, et siseriiklik õigus näeks ette siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamise meetmed ning need õigusnormid täidaksid oma eesmärgi ja vastaks õigusselguse põhimõttele.

Autori hinnangul ei vasta siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise kõrvaldamise siseriiklik regulatsioon õigusselguse nõuetele. Maksu maksjatele jääb arusaamatuks, mille alusel saab kasumisiirde saaja rakendada dividendi maksustamisest vabastamist. Samas ei näe kehtiv siirdehindade regulatsioon sellist õigust ka ette ehk TuMS § 50 lg 4 alusel saab maksuhaldur korrigeerida ka emaettevõttest tütaretevõttesse siirdatud kasumit. Eesti tulumaksusüsteemi spetsiifika seisnebki selles, et äriühingu omakapitali tehtud sissemaksed nii füüsilise kui ka juriidilise isiku poolt on tulumaksu maksmisest vabastatud.

Topeltmaksustamine takistab rahvusvahelist kaubandust ja uute investeeringute tegemist, ei ole siiski topeltmaksustamine vastuolus rahvusvahelise õigusega ega keelatud juhul, kui topeltmaksustamine on legitimeeritud siseriikliku õigusega ning see on kooskõlas rahvusvahelise õigusega.<sup>162</sup> Hetkel puuduvad ühiselt kokkulepitud reeglid, mis sätestaks kindla korra, mille alusel ja milline riik peaks omapoolsest maksustamise õigusest loobuma.<sup>163</sup> Rahvusvahelise praktika kohaselt ei ole topeltmaksustamine soovitatav, seega püüavad riigid kõrvaldada topeltmaksustamist.<sup>164</sup>

Eesti kui OECD liige ja EL liikmesriik rakendab rahvusvahelisi soovitusi ja head tava ka siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise elimineerimise suhtes

---

<sup>162</sup> A. Soom. Double Taxation Resulting from the ATAD: Is There A Relief? Master Thesis, Lund University, 2019, lk 12.

<sup>163</sup> K. Vogel, A. Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Introduction at marginal number 11, 2015, lk 14-15.

<sup>164</sup> J. Monsenego. Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market. An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation. IBFD Doctorial Series, 2012. Volume 22, lk 61.

(siirdehindade määruse § 19 lg-d 1 ja 3). Siirdehindade määruse § 19 lg 1 sätestab rahvusvaheliselt tunnustatud siirdehindade topelmaksustamise kõrvaldamise meetmed (vastukorrigeerimine) ning siirdehindade määruse § 19 lg 3 viitab vahekohtukonventsioonile ja maksulepingutele kui topeltnmaksustamise kõrvaldamise meetmetele.

Autori hinnangul on piiriüleste tehingute puhul topeltnmaksustamist küllaltki raske kõrvaldada põhjusel, et praktikas on erinevate riikide maksuhaldurite vaheliste kokkulepete saavutamine keeruline. Siseriiklike tehingute puhul peab aga Eesti maksuõiguses olema tagatud topeltnmaksustamise vältimise põhimõte. Seisukohta on kinnitanud ka Eesti Riigikohus, rõhutades asjaolu, et siseriiklikus maksuõiguses peab olema tagatud topeltnmaksustamise vältimise põhimõte.<sup>165</sup> Autor leiab, et siseriiklik regulatsioon on puudustega. Siseriiklikus maksuõiguses kehtib küll topeltnmaksustamise vältimise põhimõte, kuid kahjuks pole sätestatud selget ning üheselt mõistetavat siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltnmaksustamise kõrvaldamise korda.

---

<sup>165</sup> RKHKo 3-3-1-6-16 p 8.

## KOKKUVÕTE

Siirdehindade korrigeerimine toob endaga kaasa topeltmaksustamise riski. Tulenevalt Eesti juriidilise isiku tulu maksustamise spetsiifikast korrigeeritakse Eestis siirdehindu võrreldes välisriikidega teistmoodi. Eestis on kasutusel juriidilise isiku tulu kassapõhine maksustamise süsteem ehk tulu maksustatakse vaid selle väljamaksmisel. Traditsioonilise tulumaksuga riikides on kasutusel tekkepõhine süsteem ehk tulu maksustatakse selle tekkimisel. Eestis maksustatakse siirdehindade korrigeerimisel siirdehinna ja turuväärtuse vahe, maailmas aga suurendatakse maksustatavat tulu siirdehinna võrra. Seega Eestis ja välisriikides korrigeeritakse siirdehindu erinevalt, sest neid maksustatakse erinevalt. Erinev maksustamine tähendab ka seda, et Eestis ja välisriikides kasutatakse üksteisest erinevaid topeltmaksustamise kõrvaldamise meetmeid. Eestis rakendatakse siseriiklike tehingute puhul siirdehindade korrigeerimisest tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamiseks dividendi maksustamisest vabastamist. Autor on seisukohal, et siirdehindade määruse § 19 lõiget 1 ei saa käsitleda kasumisiirde saajale antava maksuvabastuse õigusliku alusena. Lähtudes õigusselguse põhimõttest, tuleb täiendada siirdehindade määruse § 19 lõiget 1 selliselt, et see õigusnorm annaks kasumisiirde saajale õiguse jaotada kasumit pärast siirdehinna korrigeerimist tulumaksuvabalt.

Samas ei ole dividendi maksustamisest vabastamine kui siirdehindade korrigeerimisest tekkiva topeltmaksustamise kõrvaldamise meede alati sobiv, sest siirdehindade kaudu võib emaettevõtte suunata oma kasumit tütarettevõttesse. Sel juhul oleks õigem lugeda kasumi siirdamist hoopis omakapitali sissemakseks<sup>166</sup>. Selline varjatud investeering tuleks võrdsustada avalikuga – nii omakapitali sissemaksmine kui ka väljavõtmine peab olema maksuvaba.<sup>167</sup> Autor on arvamisel, et eeltoodud juhul on tegemist ebavõrdse kohtlemisega. Eesti tulumaksusüsteemi spetsiifika seisnebki selles, et tulumaksuga maksustatakse juriidilise isiku kasumi jaotamist ning investeeringud on maksuvabad. Ühetaolise maksustamise põhimõtet rakendades oleks pidanud siseriiklikku n-ö kasumi siirdamist emaettevõttest tütarettevõttesse vabastama tulumaksuga maksustamisest võrdselt omakapitali sissemaksega. Autor peab vajalikuks

---

<sup>166</sup> L. Lehis. Maksuseaduste kommentaarid. MaksuMaksja, 2019, lk 88.

<sup>167</sup> R. Ruusalu. L. Lehis. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. Lasse Lehise kommentaar. MaksuMaksja 2011, nr 5. Arvutivõrgus:  
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>.

täiendada tulumaksuseaduse siirdehindade regulatsiooni selliselt, et siirdehindade korrigeerimise õiguslik alus ei laieneks kasumi siirdamisele emaettevõttest tütarettvõttesse, sest kõnealusel juhul on sisuliselt tegemist investeeringuga. Kehtiv siirdehindade regulatsioon ei näe sellist õigust ette ehk TuMS § 50 lg 4 alusel saab maksuhaldur korrigeerida ka emaettevõttest tütarettvõttesse siirdatud kasumit. Tähtis on silmas pidada, et Eesti tulumaksusüsteemi spetsiifika ongi selles, et äriühingu omakapitali tehtud sissemaksed nii füüsilise kui ka juriidilise isiku poolt on tulumaksu maksmisest vabastatud.

Rahvusvahelisi siirdehindade topeltmaksustamise kõrvaldamise õigusinstrumente analüüsid selgitas autor välja, et EL-i vahekohtukonventsiooni alusel saab maksumaksja taotluse esitamisega algetada vastastikuse kokkuleppe menetluse. Selle menetluse kohaselt teevad liikmesriigid kahe aasta jooksul koostööd, et topeltmaksustamisega seotud vaidlus lahendada. Kui vastastikusele kokkuleppele ei jõuta, toob see automaatselt kaasa vaidluse lahendamise menetluse, mille raames jõutakse siduva lõpliku otsuseni. Kaebus vaadatakse läbi nõuandekomisjonis, kuhu kuuluvad ka sõltumatud tunnustatud isikud.<sup>168</sup>

Autori hinnangul annab Euroopa Liidu direktiivi 2017/1852 ülevõtmine liikmesriikide maksumaksjatele täiendava õigusinstrumendi, et siirdehindade korrigeerimisest tekkiv topeltmaksustamine kõrvaldada. Võrreldes vahekohtukonventsiooniga sätestab ülevõetud direktiiv vajaliku teabe esitamiseks konkreetsed tähtajad, et liikmesriikide koostöö ja teabevahetus toimiks efektiivsemalt. On oluline mainida, et direktiivi puhul on tegemist Euroopa Liidu teisese õigusega ning selle direktiiviga seotud vaidlused kuuluvad Euroopa Kohtu pädevusse<sup>169</sup>. See tähendab, et Euroopa Kohtule saab esitada eelotsusetaotlused ning direktiivi saab otseselt kohaldada, kui see ei olnud liikmesriigi siseriiklikku õigusesse nõuetekohaselt üle võetud.

Euroopa kohtupraktika kohaselt võib vajadus säilitada liikmesriikide vaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus põhjendada erinevat kohtlemist siis, kui asjasse

---

<sup>168</sup> Seletuskiri maksukorralduse seaduse, kohtute seaduse ja vedelkütuse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, SE 29, lk 6.

<sup>169</sup> P.V. Matos. Portugal implements EU's tax dispute resolution directive. International Tax Review, 2019. Arvutivõrgus: <https://www.internationaltaxreview.com/article/blgts2qgwltccn/portugal-implements-eus-tax-dispute-resolution-directive>.



puutuva regulatsiooni eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes. Euroopa Kohus on leidnud, et liikmesriigi residendist äriühingute võimalus kanda oma kasum ebatavaliste või tasuta soodustustena üle nendega seotud äriühingutele, mis asuvad teistes liikmesriikides, võib ohustada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel. Euroopa Kohus on leidnud ka, et liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette residendist äriühingu maksustamise selliste soodustuste osas, kui ta on neid andnud teises liikmesriigis asuvale äriühingule, võimaldavad esimesena nimetatud liikmesriigil teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbi viidud tegevuse suhtes. Euroopa Kohus lisas, et niisugused liikmesriigi õigusnormid järgivad ülekaalukast üldisest huvist tulenevaid asutamislepinguga kooskõlas olevaid õiguspäraseid eesmärke ja need õigusnormid on selliste eesmärkide saavutamise tagamiseks sobivad.<sup>170</sup> Järelikult ei saa liikmesriigid käsitleda siirdehindade esmast korrigeerimist kui asutamisvabaduse rikkumist. Kuna siirdehindade (esmane) korrigeerimine ongi siirdehindade topeltmaksustamise põhjus ning vastukorrigeerimine on vaid topeltmaksustamise kõrvaldamise meede, siis võib järeldada, et siirdehindade topeltmaksustamine ei ole kahe liikmesriigi probleem<sup>171</sup>, vaid lubatava piirangu tulemus, mis on kooskõlas EL-i esmase õigusega.<sup>172</sup>

Eeltoodust lähtuvalt ei saa liikmesriigid siirdehindade korrigeerimisel või vastukorrigeerimisel tugineda EL-i esmasele õigusele. Seega peavad liikmesriigid vaidluste lahendamiseks, sh topeltmaksustamise kõrvaldamiseks, piirduma vahekohtukonventsiooni ja direktiiviga 2017/1852.

Vahekohtukonventsioon ning Eesti siseriiklikku õigusesse ülevõetud direktiiv 2017/1852 maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus on kaks siirdehindade topeltmaksustamise vaidluste lahendamise instrumenti, mis annavad tehingu pooltele võimaluse jõuda kokkuleppele, kuid neid kahte instrumenti saavad kohaldada ainult EL-i liikmesriigid. Kui Eesti võtaks MLI vahekohtumenetluse osa siseriiklikku õigusesse üle, siis selle abil saaks kokku leppida vahekohtumenetluse toimumises selliste riikidega nagu Kanada

---

<sup>170</sup> EK C-382/16, p-d 43–44.

<sup>171</sup> P. Wattel, O. Marres, H. Vermuelen. 7th Student edition, Deventer: Wolters Kluwer 2018, lk 55.

<sup>172</sup> A. Soom. Does the European Union Primary Law Require Member States to Make Corresponding Adjustments? EC Tax Review, Volume 29, Issue 2, 2020, lk 100.

ja Singapur. Sel juhul oleks laiendatud nende riikide ring, kellega Eesti saaks kokku leppida vahekohtumenetluse toimumises, et siirdehindade topeltmaksustamise vaidlusi lahendada. Hetkeseisuga on Eesti loobunud eelmainitud võimalusest vahekohtumenetluse osa siseriiklikku õigusesse üle võtta. Hoolemata sellest, et see asjaolu suurendab autori hinnangul siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise riski, võivad piiriülese tehingu pooled tugineda Eestiga sõlmitud maksulepingule ja mitmepoolse konventsioonile (eeldusel, et välisriik on selle konventsiooniga liitunud) ning lahendada topeltmaksustamisega seotud vaidlusi vastastikuse kokkuleppe menetluse raames.

Autori hinnangul on piiriüleste tehingute puhul topeltmaksustamist küllaltki raske kõrvaldada põhjusel, et praktikas on erinevate riikide maksuhaldurite vaheliste kokkulepete saavutamine keeruline ja ressursi nõudev protsess. Siseriiklike tehingute puhul peab Eesti maksuõiguses olema tagatud topeltmaksustamise vältimise põhimõte.<sup>173</sup>

Eelnevat teemakäsitlust kokku võttes leidis autori hüpotees osalise kinnituse siseriikliku regulatsiooni puhul, kuna siirdehindade määruse § 19 ei suuda siseriiklikku topeltmaksustamist siirdehindade korrigeerimisel kõrvaldada.

---

<sup>173</sup> RKHKo 3-3-1-6-16 p 8.

## ABSTRACT

Transfer pricing adjustment entails the risk of double taxation. Due to the specifics of taxation of the income of an Estonian legal person, transfer prices in Estonia are adjusted differently compared to foreign countries. Estonia uses a cash-based taxation system for the income of a legal person, i.e. income is taxed only upon its payment. Countries with traditional income taxes have an accrual-based system in place, i.e. income is taxed when it arises. In Estonia, the difference between the transfer price and the market value is taxed when adjusting transfer prices, while in the rest of the world, taxable income is increased by the transfer price. Thus, transfer prices in Estonia are adjusted differently than in the rest of the world because they are taxed differently. Different taxation also means that different measures for the elimination of double taxation are used in Estonia compared to other countries. In Estonia, the exemption from dividend taxation is applied to domestic transactions to eliminate double taxation arising from the adjustment of transfer prices. The author is of the opinion that subsection 19 (1) of the Regulation No. 53 of the Minister of Finance of 10 November 2006 ‘Methods for determining the value of transactions conducted between associated persons’(hereinafter transfer pricing regulation) cannot be considered the legal basis for the tax exemption granted to the recipient of the profits brought forward. Pursuant to the principle of legal clarity, subsection 19 (1) of the transfer pricing regulation must be supplemented in such a way that this legal provision entitles the taxpayer to distribute profit after the transfer price adjustment without income tax.

However, the exemption of dividends from taxation as a measure to eliminate double taxation resulting from transfer price adjustments is not always appropriate, as transfer prices allow a parent company to transfer its profits to a subsidiary. In that case, it would be more appropriate to consider the transfer of profits as an equity capital contribution<sup>174</sup>. Such a disguised investment should be treated in the same way as a public investment, and both equity capital contributions and withdrawals should be tax-free<sup>175</sup>. The author believes that the above case means unequal treatment. The specificity of the Estonian income tax system is that income tax is levied on the distribution of the profits of a legal person and investments are tax-free. Applying the principle of uniform taxation, the transfer of a domestic ‘profit’ from a parent

---

<sup>174</sup> L. Lehis. *Maksuseaduste kommentaarid*. MaksuMaksja, 2019, page 88.

<sup>175</sup> R. Ruusalu. L. Lehis. *Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid*. Commentary by Lasse Lehis. *MaksuMaksja* journal of the Estonian Taxpayers Association, 2011, No. 5. Available at: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>.

company to a subsidiary should have been exempt from income tax in the same way as the equity capital contribution. The author considers it necessary to supplement the transfer pricing regulation of the Income Tax Act so that the legal basis for the transfer price adjustment does not extend to the transfer of profits from the parent company to the subsidiary, because in this case, it is essentially an investment. The current transfer pricing regulation does not prescribe such a right, i.e. on the basis of subsection 50 (4) of the Income Tax Act, the tax authority can also adjust the profit transferred from the parent company to the subsidiary. It is important to keep in mind that the specificity of the Estonian income tax system is that contributions made to the company's equity capital by both natural and legal persons are exempt from paying income tax.

When analysing international legal instruments for the elimination of double taxation of transfer prices, the author found that under the EU Arbitration Convention, a taxpayer can initiate a mutual agreement procedure by submitting an application. Under this procedure, the Member States cooperate within two years to resolve a dispute related to double taxation. Failure to reach a mutual agreement will automatically lead to a dispute settlement procedure, during which a binding final decision is made. The complaint will be examined by an advisory commission which includes independent recognised persons<sup>176</sup>.

According to the author, the transposition of EU Directive 2017/1852 provides the Member States' taxpayers with an additional legal instrument to eliminate double taxation resulting from transfer pricing adjustments. Compared to the Arbitration Convention, the transposed Directive sets specific deadlines for the provision of the necessary information to make cooperation and exchange of information between Member States more effective. It is important to mention that the Directive is a matter of secondary European Union law and that disputes concerning this Directive fall within the jurisdiction of the Court of Justice<sup>177</sup>. This means that references for a preliminary ruling can be made to the Court of Justice and the Directive can be directly applied if it had not been properly transposed into national law.

---

<sup>176</sup> Explanatory memorandum to the draft on amendments to the Taxation Act, the Courts Act, and the Liquid Fuel Act, SE 29, page 6.

<sup>177</sup> P. V. Matos. Portugal implements EU's tax dispute resolution directive. *International Tax Review*, 2019. Available at: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1gts2qgwltccn/portugal-implements-eus-tax-dispute-resolution-directive>.

In accordance with European case-law, the need to maintain a balanced allocation of the power to impose taxes between Member States may justify a difference in treatment where the regulation in question is intended to prevent conduct which jeopardises a Member State's right to exercise tax jurisdiction over activities carried out on its territory. The Court of Justice has held that the possibility for companies resident in a Member State to transfer their profits in the form of unusual or gratuitous advantages to companies affiliated to them located in other Member States may jeopardise the balanced allocation of the power to impose taxes between the Member States. The Court of Justice has also held that the legislation of a Member State which provides for the taxation of a resident company in respect of advantages granted by it to a company established in another Member State enables the former Member State to exercise tax jurisdiction over activities carried out on its territory. The Court of Justice added that such legislation of a Member State pursues legitimate objectives in accordance with the Treaty which are in the overriding public interest and that such legislation is appropriate to ensure the attainment of such objectives<sup>178</sup>. Consequently, the initial adjustment of transfer prices cannot be regarded by the Member States as an infringement of the freedom of establishment. As the (primary) transfer pricing adjustment is the cause of double taxation of transfer prices and the counter-adjustment is only an elimination measure of double taxation, it can be concluded that the double taxation of transfer prices is not a problem of two Member States<sup>179</sup> but a result of a permissible restriction in line with EU primary law.<sup>180</sup>

Based on the above, Member States cannot rely on EU primary law when adjusting or counter-adjusting transfer prices. Member States must therefore confine themselves to resolving disputes, including the elimination of double taxation, in accordance with the Arbitration Convention and Directive 2017/1852.

The Arbitration Convention is currently in force between the Member States, and at the end of 2019, Estonia transposed Directive 2017/1852 on tax dispute settlement mechanisms in the European Union into national law. These two dispute settlement instruments for double taxation of transfer pricing will certainly provide an opportunity for the parties to the transaction to reach an agreement, but they can only be applied by EU Member States. If Estonia transposes the part

---

<sup>178</sup> Court of Justice C-382/16, clauses 43–44.

<sup>179</sup> P. Wattel, O. Marres, H. Vermuelen. 7<sup>th</sup> Student edition, Deventer: Wolters Kluwer 2018, page 55.

<sup>180</sup> A. Soom. Does the European Union Primary Law Require Member States to Make Corresponding Adjustments? *EC Tax Review*, Volume 29, Issue 2, 2020, page 100.

of the MLI arbitration procedure into national law, it would be possible to agree on the conduct of the arbitration procedure with countries such as Canada and Singapore. In that case, the number of countries with which Estonia could agree to hold arbitration proceedings to resolve disputes over the double taxation of transfer prices would be higher. At present, Estonia has waived the aforementioned possibility to transpose the part of the arbitration proceedings into national law. According to the author, this fact increases the risk of double taxation due to the adjustment of transfer prices.

Summarising the previous discussion, the author's hypothesis was partially confirmed in the case of national regulation, as section 19 of the transfer pricing regulation fails to eliminate domestic double taxation in the adjustment of transfer prices.

## KASUTATUD MATERJALID

### Kasutatud kirjandus

1. A. Soom. Does the European Union Primary Law Require Member States to Make Corresponding Adjustments? EC Tax Review, Volume 29, Issue 2, 2020.
2. A. Soom. Double Taxation Resulting from the ATAD: Is There A Relief? Master Thesis, Lund University, 2019.
3. B.J.M. Terra, P.J. Wattel. European Tax Law. Sixth Edition. Wolters Kluwer Law & Business 2012.
4. B.J.M. Terra, P.J. Wattel. European Tax Law. Sixth Edition. Wolters Kluwer Law & Business, 2012.
5. C. HJI Panayi. Advanced Issues in International and European Tax Law. Oxford and Portland, Oregon 2018.
6. E. Baistrochi, I. Roxan. Resolving Transfer Pricing Disputes. A global analysis. Cambridge University Press, 2012.
7. E. Baistrochi, I. Roxan. Resolving Transfer Pricing Disputes. A global analysis. Cambridge University Press, 2012.
8. Euroopa Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule. Euroopa Liidu õiglane ja tõhus äriühingute maksustamise süsteem: viis tähtsaimat meetmevaldkonda. Euroopa Komisjon, 2015.
9. H. Lentsius. Siirdehindade maksuregulatsioon – kuidas määrata kontrollitud tehingute turuhinda? MaksuMaksja, nr 6/7, 2008.
10. J. Monsenego. Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market. An Analysis of the Conflict between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation. IBFD Doctorial Series, 2012. Volume 22.
11. J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhend. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2016.
12. K. Künnapas. „Isuäratavad“ maksuskeemid Euroopas. MaksuMaksja, nr 2, 2013.
13. K. Marmõš. Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ ja selle mõju siirdehindade regulatsioonile Eestis. Tallinna Tehnikaülikool, magistritöö, Tallinn, 2015.
14. K. Vogel, A. Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Introduction at marginal number 11, 2015.

15. L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. MaksuMaksja 2019.
16. L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
17. L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica, nr 5, 1999.
18. L. Lehis. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tartu 2000.
19. M. Boos. Rahvusvaheline siirdehinna määramine: immateriaalse vara hindamine. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006.
20. M. Lang, G. Cottani, R. Petruzzi, A. Storck. Fundamentals of Transfer Pricing. A Practical Guide. Wolters Kluwer, 2019.
21. M. Lang. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. IBFD, 2nd edition, 2013.
22. M. Rasmussen. International Double Taxation. Wolters Kluwer, Law & Business, 2011.
23. M. Saag. Siirdehinnad Eestis. Tallinn, 2007.
24. Maksualase teabevahetuse seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus, 322 SE.
25. Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri, 88 SE.
26. N. Valkenklau. Siirdehindade regulatsiooni rakendamise probleemid Eestis. MaksuMaksja, 2010 nr 11.
27. OECD juhised siirdehinna turuväärtuse kindlaksmääramiseks hargmaistele ettevõtjatele ja maksuhalduritele, 2017.
28. OECD. Model Tax Convention. Full version, 2012.
29. OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.
30. P. V. Matos. Portugal implements EU's tax dispute resolution directive. International Tax Review, 2019.
31. P. Wattel, O. Marres, H. Vermuelen. 7th Student edition, Deventer: Wolters Kluwer 2018.
32. R. Papotti, P. Giacometti, A. Alcara. Italy addresses double taxation arising from foreign TP adjustments, International Tax Review, 2019.
33. R. Ruusalu. Siirdehindade aluspõhimõtted. MaksuMaksja, nr 10, 2013.
34. R. Ruusalu. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. MaksuMaksja, nr 5, 2011.



35. Seletuskiri maksukorralduse seaduse, kohtute seaduse ja vedelkütuse seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, 29 SE.
36. Seletuskiri rahandusministri määruse „Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid“ eelnõu juurde, 2006.
37. Seletuskiri tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse eelnõu juurde, 723 SE.

### **Kasutatud normatiivallikad**

38. Tulumaksuseadus 15.12.1999 – RT I, 28.02.2020, 14.
39. Maksukorralduse seadus 20.02.2002 – RT I, 28.02.2020, 9.
40. Maksualase teabevahetuse seadus 18.12.2014 – RT I, 21.12.2019, 24.
41. Eesti Vabariigi põhiseadus 28.06.1992 – RT I, 15.05.2015, 2.
42. Haldusmenetluse seadus 01.01.2002 – RT I, 13.03.2019, 55.
43. Maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise mitmepoolse konventsiooni ratifitseerimise seadus 04.12.2019 – RT II, 18.12.2019, 1.
44. Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid. Rahandusministri 01.01.2007 määrus nr 53 – RTL 2006, 81, 1506.
45. „Tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, kogumispensionide seadusest ja töötuskindlustuse seadusest tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine ning nende täitmise ja esitamise korrad“ muutmine. Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60 – RT I, 20.11.2015, 2.
46. Konventsioon 90/436/EMÜ topeltmaksustamise vältimise kohta seotud ettevõtete vaheliste tehingute hindade määramise korral, vastu võetud 23.07.1990.
47. Nõukogu direktiiv (EL) 2017/1852, 10. oktoober 2017, maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus.
48. Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen. Erlassen am 8.09.1972 (2.04.2020).

### **Kasutatud kohtupraktika**

49. RKHKo, nr 3-3-1-6-16.

- 50. RKHKo, nr 3-3-1-50-12.
- 51. RKHKo, nr 3-3-1-33-12.
- 52. RKHKo, nr 3-3-1-12-12.
- 53. RKHKo, nr 3-3-1-42-11.
- 54. RKHKo, nr 3-3-1-69-08.
- 55. RKHKo, nr 3-3-1-67-08.
- 56. RKHKo, nr 3-3-1-22-07.
- 57. TlnRnKo, nr 3-18-308.
- 58. TlnRnKo, nr 3-15-2594/18.
- 59. RKHKo, nr 3-15-1303/37.
- 60. RKPJKo, nr 3-4-1-14-06.
- 61. EK T-131/16 ja T-263/16.
- 62. EK C-382/16.
- 63. EK C-35/11.
- 64. EK C-311/08.
- 65. EK C-311/97.
- 66. Soome Halduskohtu 4. märtsi 2013 otsus KHO:2013:36.

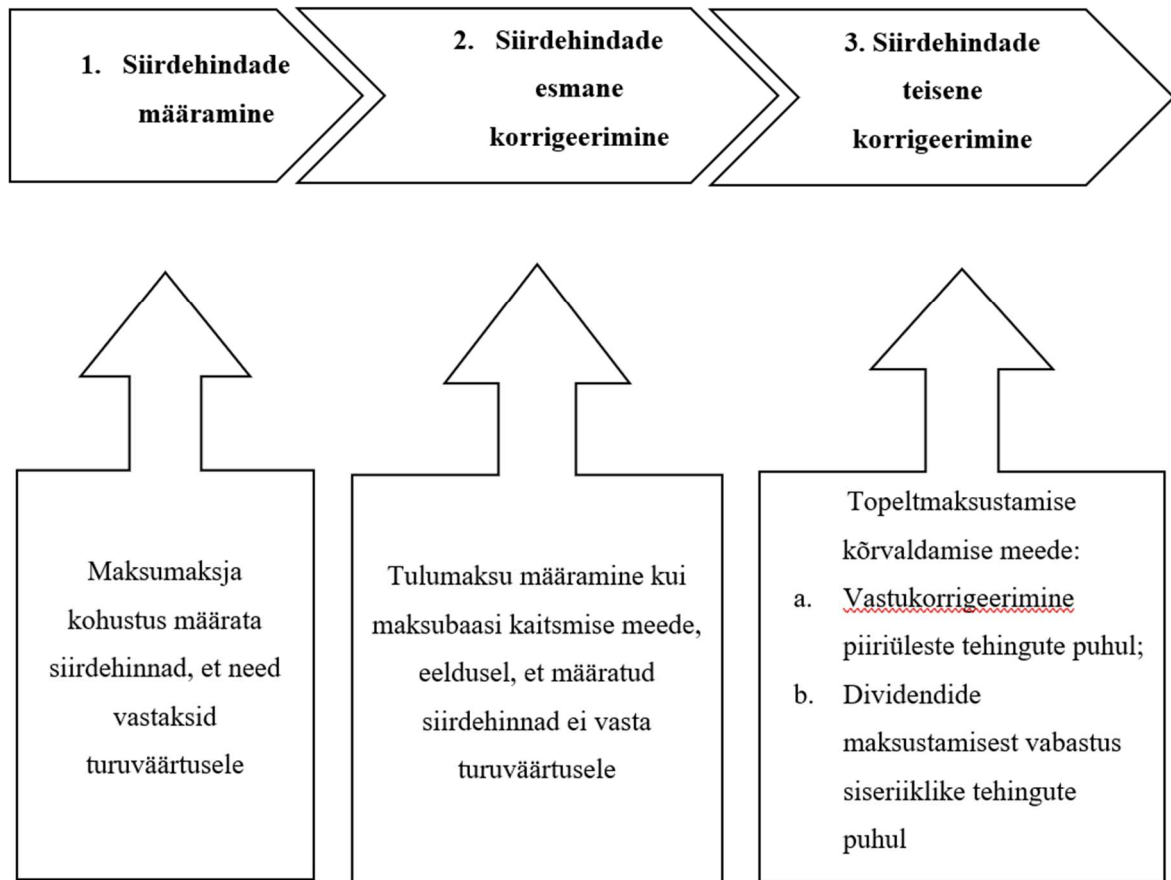
### **Muud allikad**

- 67. 'Double Irish' and 'Dutch Sandwich' saved Google \$3.7bn in tax in 2016. The Irish Times, 2018.
- 68. С. Мовчан. «Золотая» руда. Как из страны выводятся миллиарды прибыли. Політична критика, 2018.
- 69. C.B. Murphy. Double Irish With a Dutch Sandwich. Investopedia, 2020.
- 70. E. Lille, S. Majerovitš, S. Luiga. Siirdehinna dokumentatsioon – millised on koostamise nõuded? Raamatupidamisuudised: raamatupidamine ja maksud, 2019.
- 71. J. Kahn. Google's 'Dutch Sandwich' Shielded 16 Billion Euros From Tax. Bloomberg, 2018.
- 72. K. Phillips Erb. Ireland Declares 'Double Irish' Tax Scheme Dead. Forbes, 2014.
- 73. L. Kann, T. Kolts, M. Leppik. Mis teeb tehingu osapooldest seotud isiku? Äripäev, Raamatupidaja.ee, 2011.

74. Maksu- ja Tolliamet. Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. Soovituslik juhendmaterjal. Tallinn, 2011.
75. OECD. A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses, 2017.
76. OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.
77. OECD. Glossary of Statistical Terms.
78. OECD. Transfer pricing legislation – a suggested approach, 2011.
79. OECD. What is BEPS? 2015.
80. P. Müller, C. Reiermann. Ukraine verliert Milliarden wegen Steuertrickserei. Spiegel Wirtschaft, 2018.
81. P. O'Donoghue. Double Irish move 'was not enough to tax close loophole'. The Times, 2018.
82. S. Kassam. Google Cuts Taxes By Shifting Billions to Bermuda – Again. Bloomberg Tax, 2019.

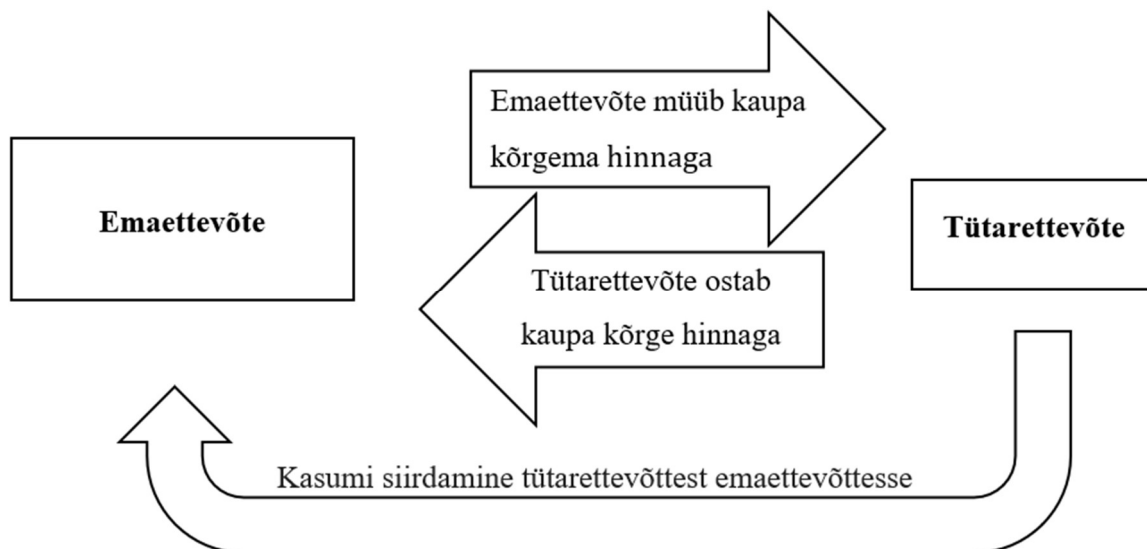
## Lisa 1

### Siirdehindade määramine ning korrigeerimine



## Lisa 2

### Siseriiklik topeltmaksustamine



## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Svetlana Majerovitš,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose  
„Siirdehindade korrigeerimisest tuleneva topeltmaksustamise kõrvaldamine“,

mille juhendajad on (LL.M) Villy Lopman ja (PhD) Carri Ginter,

- 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace lisamise eesmärgil, kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace kaudu, kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile;
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, 29.04.2020